

【研究論文】

# 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証 —BEPS に対処する日本税制の問題

宮地 秀門

Analysis of the “BEPS Project” and the “BEPS Final Report”—The problem of the Japanese Tax System to address BEPS

MIYAJI Hidekado

## 【要旨】

2012年、英国で巨大IT企業等の米系多国籍企業が複雑な税務プランニング・スキームを利用して不当に法人税負担を逃れていると報道され英国議会で取り上げられた。多国籍企業による各国間の課税ルールの隙間やミスマッチを利用して、経済活動がほとんど行われていない無税国や軽課税国に所得を移すことにより法人税負担を逃れる手法（税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」）が問題視され、BEPSによる税収の損失がOECDは税収の損失を年間最大で2,400億ドル（約26兆円）と推計している。2013年のG8首脳会議で、OECD租税委員会を中心とする多国間共同プロジェクトとして「BEPSプロジェクト」が議論されることが決められ、2015年に15の行動計画からなる「BEPS最終報告書」が発表された。

本稿では、「BEPSプロジェクト」の検討の経緯、「BEPS最終報告書」の概要を説明し、それに基づき日本で税制改正をするも、依然として、多国籍企業のBEPSに対して日本の税務執行の制度が他国に比べての脆弱であると分析した。また、「BEPSプロジェクト」における各国との国際協調という表面的な評価に惑わされるべきでなく、今後さらに日本の多国籍企業に対して海外税務当局による課税攻勢が強まることによる法人税負担の増加とその反射的效果による日本国内企業の所得減少による法人税収面への悪影響が予測されると指摘した。

**【キーワード】**

BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクト、BEPS 最終報告書、租税回避、タックス・ヘイブン、多国籍企業、巨大 IT 企業、租税条約、OECD 租税委員会、国際協調、自国主義、税務プランニング・スキーム、G20 サミット

**【ABSTRACT】**

In 2012, it was reported in the UK that U.S. multinationals, such as giant IT companies, were unfairly evading corporate tax burdens by using complex tax planning schemes and were featured in the UK parliament. A method of evading corporate tax burdens by transferring income to tax-free or light-taxed countries where economic activity is rarely carried out by using gaps and mismatches in tax rules between countries by multinational corporations (Base Erosion and Profit Shifting、the following is called "BEPS".) is called into question.

OECD estimates the loss of tax revenues to be up to 240 billion dollars (about 26 trillion yen) per year. At the 2013 G8 Summit, the "BEPS Project" was discussed as a multilateral joint project centered on the OECD Tax Committee, and in 2015 "BEPS Final Report", which consist of 15 action plans has been released.

In this paper, I will explain the history of the examination of the "BEPS Project", the outline of the "BEPS Final Report", and based on it, the tax reform in Japan, but the system of tax enforcement in Japan for BEPS of a multinational company which is analyzed as being still vulnerable to other countries. In addition, we should not be misled by the superficial assessment of international cooperation with each country in the "BEPS Project".

I pointed out that the foreign tax authorities' tax audit offensively against Japanese multinational companies could intensify or reduce the Japanese government's corporate tax

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

revenues by compressing the profits of its parent company in Japan in order to avoid an increase in the corporate tax burden of Japanese multinationals as a whole.

## 【Key words】

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Project, BEPS Final Report, Tax Avoidance, Tax Haven, Multinational Enterprises, Giant IT Companies, Tax Conventions, OECD Tax Commission, International Cooperation, Nationalism, Tax Planning Scheme, G20 Summit,

## はじめに

近年、経済のグローバル化の進展により、個人や企業の経済活動が国際的に行われている。その結果として、それらの経済活動から生じる所得に対し、各国独自の税法に基づく課税権の衝突が生じている。たとえば、国境を越えてグローバルに活動を多国籍企業により行われる取引については、複数の国が重複して二重に課税する可能性があり、実際、多くの多国籍企業がその二重課税の解決に多大な労力や経費を要している。そこで、国際課税制度を整備することで、国際的二重課税の排除を自動的に行うことができれば、納税者特に多国籍企業としては大変望ましいことである。

他方、課税権を主張する国（課税当局）においては、近年、外国の多国籍企業が行っている国際的租税回避スキームをみると、もはや一国ではその解明し課税の立証ができず、課税権の行使が対応できない状況になってきている。すなわち、法人税実効税率が高い日本をはじめとする規制が厳しい多くの国において税源が侵食され、本来これらの国に帰属すべき利益がタックス・ヘイブンに移転することにより、多国籍企業のなかには世界中でほとんど租税負担をしていない状況が露見し、その性質は違うもののセンセーショナルに有名になった 2016 年の「パナマ文書」<sup>1</sup>の流出事件と相乗して、国際的な関心が高まっている。

とりわけ、2008 年の金融危機（リーマン・ショック）による 1929 年の世界恐慌以来の経済不況に対して、世界各国は大規模な財政出動による景気対策をしたものの、財政負担が積み上がり<sup>2</sup>、その後、多くの国で個人所得税や消費税の大幅な増税をし

てきた。これら個人への増税が行われる中、巨大な多国籍企業や富裕層が、オフショアのタックス・ヘイブンを利用した脱税スキームであり、オフショアの銀行口座を利用した脱税により、不当に税負担を逃れているのではないかという報道が2008年ごろから行われるようになった。これらに対しては、米国では、米国外金融機関に米国人の銀行口座の報告義務を課す FATCA(Foreign Account Tax Compliance Act)が成立し、経済協力機構(以下「OECD<sup>3</sup>」という)では、税の透明性及び税務目的の情報交換に関するグローバル・フォーラム(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose)が発足し、対処が強化されている。<sup>4</sup> 続いて、2012年10月に巨大IT企業等の多国籍企業による税務プランニング・スキームが報道等により明らかとなった。たとえば、スターバックス、アマゾン・ドット・コム、グーグル<sup>5</sup>といった著名な多国籍企業が、英国国内で大きな売り上げを上げているにもかかわらず複雑な税務プランニング・スキームを利用して英国で不当に法人税負担を逃れているとして、それらの代表者が2012年11月に英国下院決算委員会に召喚され、さらに2013年5月には米議会下院でもアップルCEOを呼び、米国での租税回避を追求と報道されている。<sup>6</sup> このような報道等を通じて、多国籍企業がタックス・プランニングにより、各国間の租税ルールの隙間やミスマッチを利用して、経済活動がほとんど行われていない無税国や軽課税国の子会社等に所得を移すことにより税負担を逃れる手法(税源侵食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」という)が問題視されることになった。

OECDは2013年までに行った試算により、BEPSによる税収の損失は、控え目に見積もっても年間1,000~2,400億米ドル、世界全体の法人税収の4~10%に達すると推計している。<sup>7</sup> 2014年6月には欧州連合(以下「EU」という)欧州委員会は米アップルなどの企業に対して適用する税制の優遇措置がEUで定めている「国の補助」の規則に反していないかの調査を開始すると発表したことが報道された。<sup>8</sup> 2018年9月18日、アイルランド政府は、米アップルがEU欧州委員会に命じられた追徴課税に利息を加えた計約143億ユーロ(約1兆9千億円)を納付したと発表した。その結果、アイルランドに拠点を置く米アップルのグループ会社への法人税優遇が違法な国家補助に当たるとされ、アイルランド政府と米アップルがEU欧州委員会と対立していた問題は、一定の区切りを迎えることになった。<sup>9</sup>

BEPS問題に対する政治的な議論の高まりを受けて、2013年6月にはG8首脳会議で課税回避を防ぐ仕組み作りが合意され、2013年9月のG20サミットの全面的な支持の下、2013年以降、OECD租税委員会を中心の多国間共同プロジェクトとして

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

「BEPS プロジェクト」が議論され、OECD により 2015 年 10 月 5 日に 15 項目の BEPS 行動計画が「BEPS 最終報告書」としてまとめられ公表された。さらに、この「BEPS 最終報告書」により、租税条約に関する措置を講じるため、2016 年 11 月に、「BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）」が確定された。OECD 加盟国である先進国は多国籍企業が行う国際的租税回避に対応すべく、今後 BEPS 最終報告書に賛同した国々が同報告書に基づき国際課税制度の再構築を行うことになり、現在、各国で税制改正を行ってきている。

日本での同報告書に基づく一連の税制改正は、まず平成 27 年（2015 年）度税制改正で「国外輸出時課税」及び「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し」が、平成 28 年（2016 年）度税制改正で、移転価格税制に係る「同時文書化」や「国別報告書」等の作成が導入された。さらに、平成 29 年（2017 年）度税制改正では、外国子会社合算税制が抜本的に改正され、平成 31 年（2019 年）度税制改正では、移転価格税制における無形資産関連の税制改正を行った。これらは「BEPS 最終報告書」における勧告を受けた結果、導入されたものである。

ただし、現時点で世界各国すべてが「BEPS 最終報告書」の勧告を採用して税制改正をしているわけではなく、各国とも自国益に配慮して検討していると思料される。日本は、日本人として初めて OECD 租税委員会の議長になったこともあり、国際協調の錦の下、税制改正を積極的にやっている。そのため、海外展開する日本の多国籍企業は、「BEPS 最終報告書」の勧告に基づいての日本及び各国での税制改正や税務執行の変化を着実にフォローしていく必要性に追い込まれている。<sup>10</sup>

本稿では、第 1 章において BEPS の意味と BEPS の実態を整理する。第 2 章において、「BEPS プロジェクト」検討の経緯を説明する。第 3 章においては「BEPS 最終報告書」で提案されている 15 の BEPS 行動計画の概要、および「BEPS 最終報告書」の勧告を踏まえた日本の税制改正を説明する。第 4 章では「BEPS 最終報告書」の勧告を踏まえた BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）について概観する。第 5 章においては、「BEPS プロジェクト」と「BEPS 最終報告書」について日本で関係する当事者の評価を調べた。第 6 章においては、日本の多国籍企業の視点から筆者の国際課税の実務経験から国際協調の名のもとに行われようとしている日本の「BEPS 最終報告」への対応や国際課税に関する一連の税制改正を含む租税政策を検証することとする。

## 第1章 BEPS の意味と BEPS の実態

### 第1節 BEPS の意味

BEPS は「Base Erosion and Profit Shifting」の頭文字による略語であり、「税源侵食と利益移転」の訳語があてがわれている。BEPS とは、各国の租税のルール間の隙間やミスマッチを利用して、税務上の所得を消滅させることにより、または経済活動がほとんど行われていない無税国や軽課税国に所得を移すことにより法人税の支払いを発生させないタックス・プランニングを指すものである。

BEPS が生じる原因としては、法人税が各国の国内レベルで課せられていることが挙げられる。すなわち、各国の租税ルールは各国の国内法に基づいており、各国の国内法はそれぞれ独立して適用されている。各国の国内法がそれぞれ独立して適用されることにより、国境を越えた取引について二重課税が発生することがある一方で、同時に二重非課税の余地も存在することとなる。BEPS は、そのような各国間の租税ルールに存在する隙間やミスマッチを利用して二重非課税などの状況を人為的に作り出し、法人税の負担を軽減するものである。

また、現行の各国の租税ルールや国際課税原則が、今日のグローバル化されたデジタル経済や知的財産などの無形資産をベースとした経済環境ではなく、かつて店舗販売型を前提として作られていること、さらに各国の税務当局が多国籍企業の行うタックス・プランニング戦略についての情報を持ち合わせていないことも、BEPS を生んだ要因と考えられる。

なお、ほとんどの BEPS は税法を無視した違法なものではなく、租税ルールに従ったタックス・プランニングであり、合法的なものといわれている。しかし、合法的なタックス・プランニングであっても、BEPS は、なお問題視されている。OECD はその理由として、①BEPS を利用することができるのは多国籍企業に限られ、BEPS を利用できない国内企業は競争上不利な立場に置かれること、②BEPS が、税引前利益率は低いが税引後利益率は高い事業活動などへの投資の意思決定を生むインセンティブとなり、非効率かつ歪められたな資源配分をもたらす可能性があること、③さらに多国籍企業だけが BEPS を通じて税負担を免れている事態を納税者が知った場合に、納税者の租税システムに対する信頼性ひいては自発的な申告納税意識を損ねてしまうこと、などを挙げている。

BEPS は各国間の租税ルールのずれやミスマッチを利用したものであるため、各国が各々に対応するには限界があり、また、各国が各々独立して BEPS に対応するた

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

めに租税ルールを改訂した場合には、新たな二重課税の問題を引き起こす可能性があることから、OECD を通じた国際的に協調のとれた形での各国の租税ルールの改訂というアプローチで、BEPS は対応されることになった。

### 第2節 BEPS の実態

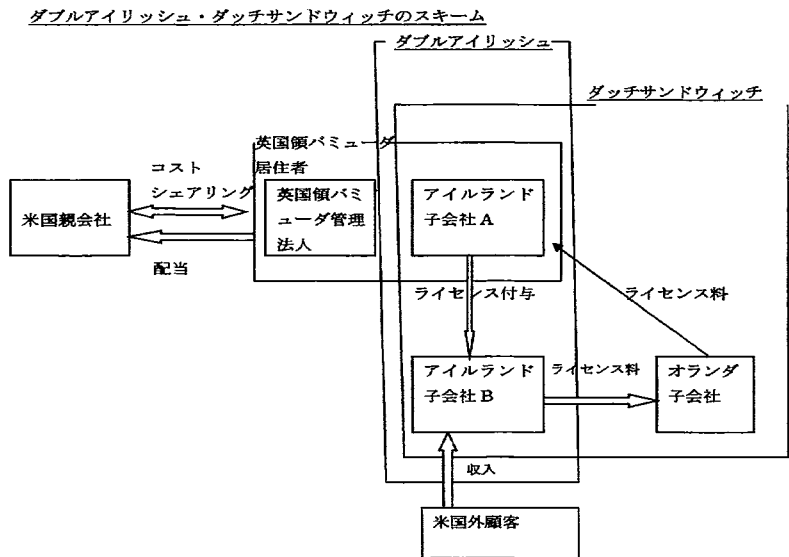
2012 年 11 月、英国下院決算委員会は、米国巨大企業のスターバックス、アマゾン・ドット・コム、グーグルの幹部を召喚して公聴会を開催した。<sup>11</sup> この中で、これらの企業幹部は複雑な会計手法を使うことにより英国での税負担軽減を図っているものとして、英国議員から批判を浴び、この模様はメディアを通じて、広く世間に知らしめられるものとなった。その報道では、スターバックスはその海外事業の所得(利益)に対する法人税実効税率が約 13%に過ぎず、特に英国においては、2011 年までの過去 14 年の間に英国で累計 30 億ポンド(約 48 億ドル)の売上を上げていながら、法人税は累計 800 万ポンド(約 1,280 万ドル)の税金しか納めていなく、特に 2011 年までの過去 3 年間に英国で累計 12 億ポンド(約 19.2 億ドル)の売上げを上げていながら、法人税を全く納めていなかったとなっている。また、グーグルは、後述するスキームを駆使して、米国外での事業にかかるはずの年間 20 億ドルの課税を免れており、特に、英国の売上が 2011 年には 41 億ポンド(6,300 億円)に上ったのに英国への納税額はわずか 600 万ポンドにとどまり、2006 年～2011 年の間に英国で 180 億ドルを売り上げたが、英国への納税額は 1,600 万ドルにとどまっていたと報じられている。<sup>12</sup>

このグーグルやアマゾン・ドット・コムが採用していたスキームはダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチ<sup>13</sup>と呼ばれ、米国以外の海外事業に関しては納税額を極小化するもので、各国で得た利益をアイルランド、オランダ、英国領バミューダに送金することにより、税率の高い英国における課税所得を極めて効率的に低減するというものであった。そこで、米国巨大 IT 企業がどのようにして法人税を逃れているのか、BEPS を生み出すことになる象徴的なスキームのダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチを中心に一般的な仕組みを第 3 節で説明する。<sup>14</sup>

### 第3節 ダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチ<sup>15 16</sup>

ダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチは、グーグルやアップル・ドットコムなどの米国巨大 IT 企業により採用されている租税回避スキームである。「ダブルアイリッシュ」というスキームに「ダッチサンドウィッチ」というスキームを組み合わ

せ、さらに、タックス・ヘイブンである英国領バミューダの要素を組み込むことにより、米国での税金を限りなく低く抑えようという意図である。概要の図解は以下のと



おりである。

まず、第一段階で、米国を本拠地とする米国親会社（当時の法定税率 35%）、が、低税率国のアイルランド（当時の法定税率 12.5%）にアイルランド子会社 A とその子会社のアイルランド子会社 B を設立する。アイルランド子会社 A はアイルランド子会社 B の株式を保有するだけの持ち株会社であり、アイルランド子会社 B は実際にアイルランド国内事業と海外（米国を除く）事業を統括する会社である。

そして、米国本社は、IRS<sup>17</sup>（米国内国歳入庁）と APA<sup>18</sup>（事前確認）を結び、アイルランド子会社 A に、それまでアイルランド国内をはじめ海外で事業を営んでいた間のノウハウや顧客リストなどの無形資産を提供することが IRS により認められた。あわせて、今後は新規の無形資産の開発は、米国本社とアイルランド子会社 A が共同で費用を出し合って開発しようとする契約（費用負担契約）を結び、米国以外で使用する権利はすべてアイルランド子会社 A に切りだされることになった。

ついで、第二段階で、アイルランド子会社 A がオランダ子会社を介して、所有する無形資産をアイルランド子会社 B に対しこの無形資産の使用を供与（使用許諾契約）し、アイルランド子会社 B がこの無形資産を利用して海外事業を実施する。

これにより、アイルランド子会社 B は、アイルランド国内のみならず、海外事業での収益をすべて獲得する。しかし、アイルランド以外の国々では事業収益が生じるが、課税の根拠となる恒久的施設（PE）の認定を回避することで、アイルランド以外の



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

国々で法人税を免れる。

さらに第三段階で、アイルランド子会社 B はアイルランド子会社 A に使用許諾契約に基づく多額のライセンス料を支払い、これを損金計上することで、アイルランド子会社 B の所得を圧縮してアイルランドでの法人税を免れる。その結果、アイルランド子会社 B がアイルランドやそれ以外の国々などの販売で得た収益の大部分はアイルランド子会社 A に流れるが、①米国のサブパート F 収入という日本のタックス・ヘイブン対策税制(海外子会社の収入についても国内親会社の収入とみなして課税を行う制度)と似た制度があり、米国親会社の所得として米国での合算課税の可能性と②アイルランド子会社 A は、アイルランドでの課税の可能性が残っている。そこで、この 2 つの課税の可能性を軽減するために、ダブルアイリッシュという手法が採用されたのである。

### 1. ダブルアイリッシュ 1(米国での合算課税の回避)

米国税法におけるチェック・ザ・ボックス・ルールという制度を利用している。すなわち、米国国外の子会社の一定の収入については、あたかも米国親会社の収入であるかのように米国において合算して課税がなされるものの、米国税務上のコーポレーションと分類される米国外子会社(アイルランド子会社 A)が設立する完全子会社(アイルランド子会社 B)について、チェック・ザ・ボックス・ルールの適用を受けることにより disregarded Entity (税務上と主体とみなされない法人)としての分類を受けた場合には、アイルランド子会社 B からアイルランド子会社 A への支払いについては、アイルランド子会社 A における米国合算課税の対象となるサブパート F 収入には含まれないものとなる。

これにより、アイルランド子会社 A は米国親会社への配当を行わない限り、米国における課税から解放される。さらに、アイルランドの法人税率は 12.5%で、米国の法人税率である 35%と比較すれば約 1/3 と軽減されている。さらに、アイルランドの法人税率は 12.5%に満足せず、さらなる法人税負担軽減を行っている。<sup>19</sup>

### 2. ダブルアイリッシュ 2(米国外つまりアイルランド国内における課税の回避)

アイルランドでは最近<sup>20</sup>まで法人の税務上の居住国はその設立の場所ではなく、管理支配機能のある場所とされていたことから、アイルランド子会社 A の管理支配機能を英国領バミューダに置くことにより、アイルランドの税務上は、英国領バミューダ居住法人とされることになり、アイルランドでの課税を受けないことになる。

英国領バミューダは、タックス・ヘイブンとして、英国領バミューダ以外で発生し

た所得について課税が行われないことから、結果的にアイルランド子会社 A の利益については、税負担を回避することが可能となる。

しかし、アイルランド子会社 A が英国領バミューダ居住法人とみなされた場合には、アイルランド居住法人であるアイルランド子会社 B から、英国領バミューダ居住法人であるアイルランド子会社 A に対して、ライセンス料を支払うに際して源泉徴収課税が発生することになっている。そこで、この源泉徴収課税の軽減を行っている。

### 3. ダッチサンドウィッチ

ここで、登場するのが、ダッチサンドウィッチという手法である。ここでは、アイルランドにおいては、EU 域内に対するライセンス料の支払いについて源泉徴収が免除されていること、また、オランダにおいては国内税制上ライセンス料の国外支払いに対する源泉徴収がないことから、アイルランド子会社 B からオランダ法人へライセンス料を支払い、さらにオランダ法人からアイルランド子会社 A へライセンス料を支払うことにより（オランダ法人を挟むこと（ダッチサンドウィッチ））により、アイルランド子会社 B からアイルランド子会社 A にライセンス料を直接支払った場合に課税されることとなる源泉徴収税を回避することが可能となる。<sup>21</sup>

現在、このようなダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチをはじめいろいろな租税回避スキームが多くの特国籍企業により採用されているが、これらの採用自体は現時点における国際税務の観点からは、合法的なものと考えられている。しかしながら、これらのスキームは、国内で活発な経済活動を行う多国籍企業に対して自国の課税権を行使できないという事象を生み、このことは自国の経済発展が国家税収には反映されないという各国財政に極めて大きな不安定要素をもたらしているのである。

そこで、2013年以降、OECD 租税委員会を中心の多国間共同プロジェクトとして「BEPS プロジェクト」が議論され、OECD により 2015年10月5日に15の BEPS 行動計画が「BEPS 最終報告書」にまとめられ公表されたのである。

## 第2章 「BEPS プロジェクト」の意味及びその背景・経緯

### 第1節 「BEPS プロジェクト」の意味

「BEPS プロジェクト」とは、財務省資料<sup>22</sup>で「具体的には、企業が調達・生産・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつ

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

かず、多国籍企業の活動実態とルールの間はずれが生じていた。「BEPS プロジェクト」は、公正な競争条件（Level Playing Field）という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないよう、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府、グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すプロジェクトである。」と説明されている。

まさに、前述のダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチをはじめいろいろな租税回避スキームが国家としての死活問題にもなりかねないものとして、問題視されたのである。これらのスキームの温床となっている現在の国際課税の枠組みは、転換の必要性が強く叫ばれている。さらに、多数の国を跨ぐスキームに対応するためには二国間の条約だけでは不十分であり、より多くの国が同時に採用できるような制度が必要とされることとなった。<sup>23</sup>

これらの多国籍間における同時採用という観点から、従来から国際課税について積極的な関与を行ってきた国際機関である OECD からの提言という形をとりつつ、より強い拘束力を持つ各国政府部門の合議体である G20 首脳宣言を通して、各国が協力して全面的支持を与えるという対応がとられた。早急に解決しなければならないという各国の利益が一致したわけである。

言い換えると、二国間の租税条約や移転価格税制を基礎とした国際税務の枠組みでは対応しきれなくなった「新たな国際的課税回避スキーム」への対応を目的として「BEPS への対応」が制度的に進められたのである。つまり、「BEPS プロジェクト」とは、ヨーロッパを中心に 100 年以上続いてきた二国間の租税条約をその基礎とする国際税務の枠組みについて転換をもたらすとはいえ、今後の国際税務における新しい流れの基礎をなすものといえる。

一般的に、G20 共同声明や OECD 報告書と聞くと、各国が国際協力を目指した倫理的かつ抽象的な議論を行っているものと想像されるが、多くの深刻な問題が渦巻く中で各国首脳が BEPS を最重要課題として位置づけたのは、本質的には各国の課税権確保の議論であり、自国利益の観点から激しい国際的議論が展開された結果といえるのである。<sup>24</sup>

## 第2節 「BEPS プロジェクト」の背景・検討の経緯<sup>25</sup>

2008 年にリーマンショックが生じた後、多くの先進国が税収の落ち込みを原因として財政状況を悪化させる中、多くの巨大な多国籍企業が節税スキームを駆使して税

負担の軽減を図っていることが報道等によって明らかとなり、問題視されるようになった。

そこで、2012年6月、国際協調のもと、戦略的かつ分野横断的に経済実態と課税の乖離を防止することを目的として、OECD租税委員会は、「BEPSプロジェクト」を始動した。

まず、2013年2月12日、OECDはBEPSに関する最初の報告書である「Addressing Base Erosion and Profit Shifting（税源侵食と利益移転の対応）」を公表した。かかる報告書においては、BEPSにつながる要因が分析され、これらの要因に対して政府が対応策を採ることが呼びかけられている。

そして、2013年7月19日、OECDはBEPSに関する2つ目の報告書である「Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting（行動計画）」を発表した。かかる報告書は2013年7月19日及び20日にかけて開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議（ロシア・モスクワ）に提出され、さらに2013年9月5日及び6日に開催されたG20サミット（ロシア・サントペテルスブルク）において全面的な支持を受けた。2013年9月にG20で行動計画が承認された後、報告書の作成に向けた作業が進められた。行動計画の作成に当たっては、OECD非加盟国であるがG20参加国の8か国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加した。2014年9月16日、行動計画の第1次提言が公表された。第1次提言では、OECDで検討されている15項目のうち、行動計画1（電子経済の課税上の課題への対処）、行動計画2（ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化）、行動計画5（有害税制への対抗）、行動計画6（租税条約の濫用防止）、行動計画8（移転価格算定の結果と価値創造の整合性の確保）、行動計画13（移転価格文書化及び国別報告書）及び行動計画15（多数国間協定の策定）の7項目について、発表がなされ、同年9月20日から豪州のケアンズにおいて開催されたG20財務大臣会合でも報告された。

以上、2012年以降、「BEPSプロジェクト」という名称でG20参加国とOECD加盟国（合計46か国）で15の行動計画について議論が交わされた結果、2015年9月、「BEPSプロジェクト」の「BEPS最終報告書」は同年10月、G20財務大臣会合に報告され、同年11月にはG20サミットに報告され承認・公表となった。

この15の行動計画は、「BEPSプロジェクト」に参加した国の税制や税務行政に対する勧告という形式になっている。しかし、世界には200を超える国と地域があり、その4分の1だけが行動に移すだけでは不十分である。そこで、2016年以降、

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

BEPS 包括的枠組会合 (Inclusive Framework on BEPS) を行うこととし、同年 6 月に京都で第一回会合を開催した。その際、100 を超える国と地域さらには地域機関や国際機関が参加した。「BEPS プロジェクト」は、今後、世界的なプロジェクトに広がることになっている。

世界各国の「BEPS プロジェクト」への関心と参加のレベルは前例のないものであり、60 か国以上がテクニカル・グループへ直接関与し、さらに多くの国々が地域における意見交換を通じてプロジェクトの成果策定に参画した。ATAF (African Tax Administration Forum: アフリカ行政フォーラム)、CREDAF (Centre de rencontre des administrations fiscales: 税務行政当局交流研究センター)、そして CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: 米州税務長官会議) といった地域レベルの税務関連の組織や、国際通貨基金、世界銀行、そして国際連合といった国際機関がともに作業に貢献した。OECD は、産業社会や市民社会と有益かつ活発な意見交換を行い、11 のパブリック・コンサルテーションで 23 のディスカッションドラフトに対して議論され、12,000 ページを超えるパブリック・コメントが寄せられ、そして、BEPS に関する OECD ウェブキャストの閲覧件数は 4 万件以上に上り、関係者は「BEPS 最終報告書」に対して強い関心を抱いていたとしている。

### 第3章 「BEPS 最終報告書」の内容、及び、日本の税制改正等の対応

2015 年 11 月に G20 サミットに報告された「BEPS 最終報告書」の中核部分は 3 本柱 (A~C) で構成され、行動計画 1~行動計画 15 の 15 項目が提言されている。

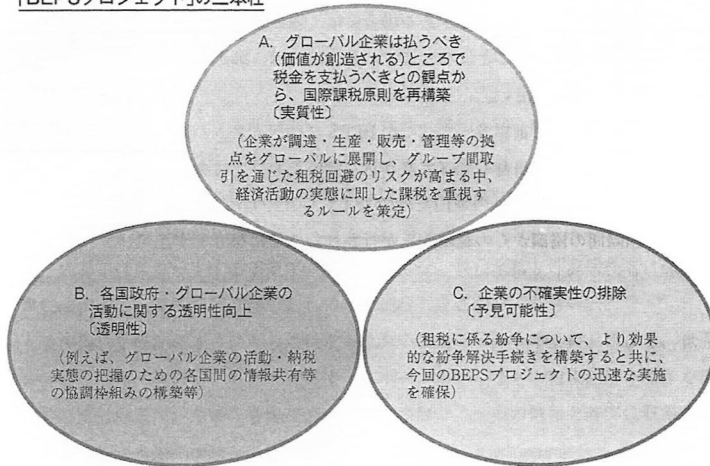
行動計画の 15 項目は、BEPS に対処するための手法として、「BEPS プロジェクト」の参加国のコンセンサスをまとめたものである (ただし、行動計画の 15 項目のすべてについて参加国のコンセンサスが得られたわけではない。)。行動計画の 15 項目には法的拘束力はなく、各国の国内租税法の改正、租税条約の改訂、または移転価格ガイドラインの改訂を通じて実行されることになる。行動計画の 15 項目は、すべて同レベルで勧告を行っているわけではなく、「BEPS プロジェクト」参加国間のコンセンサスの程度と行動計画の 15 項目がどのように実行されるかにより、その規範性のレベルが次のように区別されている。

- ① ミニマム・スタンダード... 各国とも一致した対応が必要。各国における進捗状況が継続モニタリングの対象。
- ② 既存の国際税務原則の改訂... 租税条約や移転価格ガイドラインの改訂を含むも

の。

- ③ 共通アプローチとベストプラクティス... 共通アプローチは各国の慣行の統一を促進でベストプラクティスは各国の裁量で最も良いと思われるものを選択すること。

#### 「BEPSプロジェクト」の三本柱



(出典：財務省資料をもとに作成)

#### 注 26

「BEPS 最終報告書」の行動計画 1~行動計画 15 は、OECD の公表した「税源侵食と利益移転 解説文」<sup>27</sup>において、以下のとおりまとめられている。<sup>28</sup>

## 1. 行動計画 1: 電子経済<sup>29</sup>(Digital Economy)に係る課税上の課題への対処

### (1) 行動計画 1 の内容

行動計画 1 の報告書は、電子経済がますます経済そのものなりつつある中で、電子決済のみを他の経済と切り離して囲い込むことはできないと結論付けた。報告書は、電子経済により高まる BEPS リスクを分析し、「BEPS プロジェクト」を通じて作られた対抗措置が与えると見込まれる影響を示した。クロスボーダーの一般消費者向け (B to C) 取引の場合には消費者の所在地国で付加価値税を徴収できるようにするためのルールと執行のメカニズムが作られた。<sup>30</sup> これらの措置は、国内及び外国の事業者が平等な競争条件で競争できるとともに、これらの取引において支払うべき付加価値税の効率的な徴収の促進を意図したものである。税務上のつながりやデータ等の、電子決済がもたらすより幅広い税務上の課題への技術的な対応策の選択肢は議論及び分析された。かかる課題と採り得る選択肢のどちらについても、クロスボーダーの

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

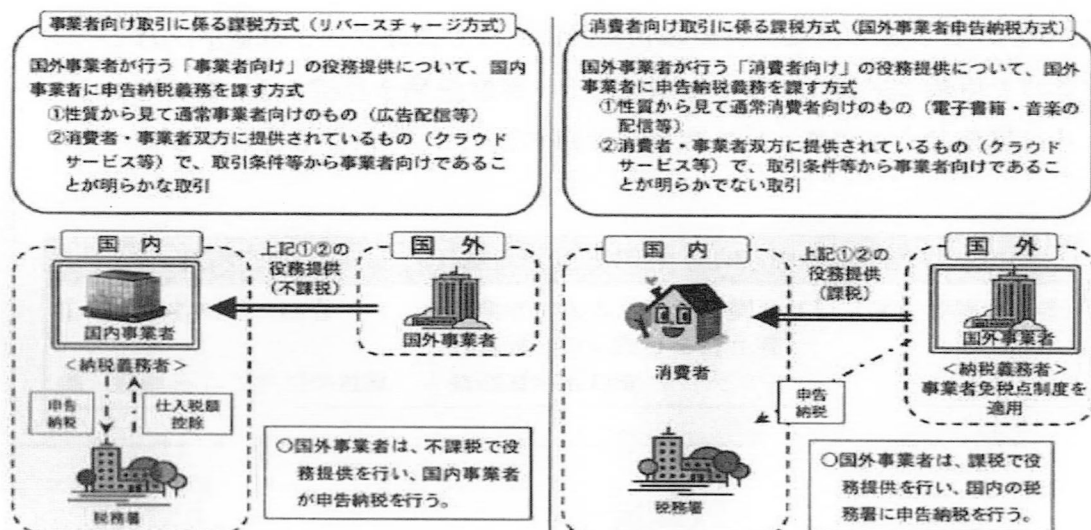
活動に対する課税のための既存の枠組みに関する全体的な課題という「BEPS プロジェクト」の論点を越えた論点を提起したために、OECD 加盟国と G20 諸国は、電子決済の発展をモニターし、今後入手可能となるデータを分析することに合意した。議論及び分析された選択肢について更なる検討がなされるべきか否かは、今後のモニタリング作業に基づき決定される。この決定は、電子決済の発展がもたらす税務上の課題に既存の国際課税の基準が対処する能力に関する広範な考察に基づいてなされるべきである。

### (2)日本の対応

平成 27 年（2015 年）度税制改正で、国外事業者が行う電子経済に係る役務の提供のうち、内外判定基準の見直しの結果、新たな国内取引となる役務の提供については、「事業者向け取引」と「消費者向け取引」のいずれに該当するかによって、それぞれ「リバースチャージ方式」と「国外事業者申告納税方式」により納税義務を課する形に改められた。

「リバースチャージ方式」とは、国外からサービスの提供を受ける場合、国外の業者は免税で提供し、仕入者（買手）である国内の業者が消費税の納税義務を負うというやり方である。通常の場合であれば、サービスの提供者が納税義務を負うが、購入者側が納税義務を負う形になっていることからこのように呼ばれる。ただし、購入者（仕入者）は仕入税額控除を受けることができる。

具体的には、次のようなイメージである。



資料出所：財務省

注 31

## 2. 行動計画 2: ハイブリッド・ミスマッチ<sup>32</sup> 取極めの効果の無効化

### (1) 行動計画 2 の内容

行動計画 2 の報告書では、ハイブリッド・ミスマッチ取極めを無効化する国内上及び条約ルール上のルールを通じた各国の慣行の収斂を促進する共通のアプローチを検討している。これによりミスマッチから生じる租税上の便益を排除され二重非課税が防止されるとともに、単一の支出に対する費用の多重控除、一方の国で対応する課税がなされない他方の国における控除、及び外国での単一の税支払いに対する複数の外国税額控除に歯止めがかけやすくなる。税務上の結果のミスマッチを無効化しつつ、それ以外の場合にはこうした金融商品や事業体の使用を妨げないようにすることで、このルールは、クロスボーダーの取引や投資に悪影響を与えることなく、こうした取極めが BEPS のための手段として使用されることを抑止していく。

### (2) 日本の対応

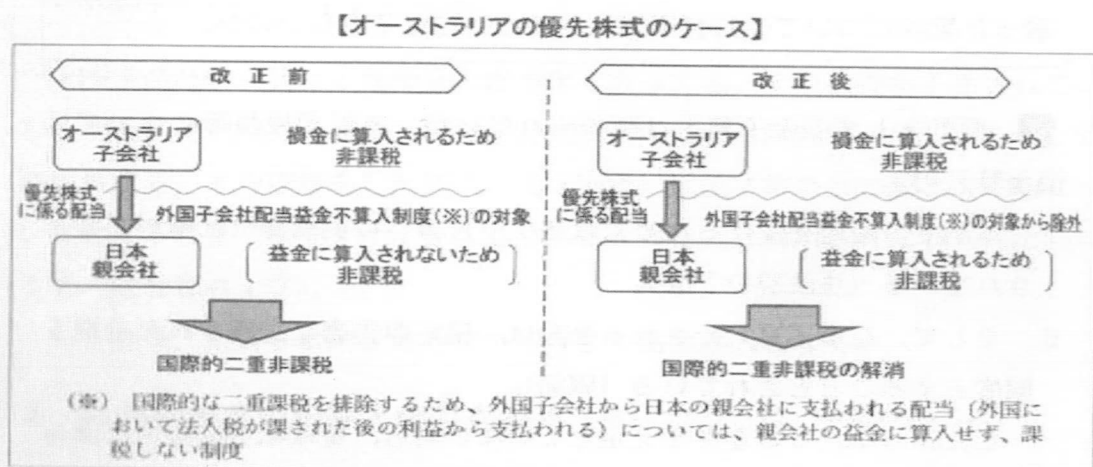
金融商品や事業体に対する税務上の取り扱いが異なっていること（いわゆるハイブリッド・ミスマッチ）を利用し、単一の支出について二重に損金算入したり、支払地国で損金算入、受領地国で益金不参入（いわゆる二重非課税）となったりするケースが生じている。

そこでそれらの効果は無効化するため、国内法上の措置を講じるべきであるとの BEPS プロジェクト行動 2 の勧告を踏まえ、平成 27 年（2015 年）度税制改正で、配当支払者側で損金算入される配当（たとえばオーストラリアの優先株配当など）については本制度の適用除外とする措置が講じられた。

具体的には、次のようなイメージである。



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証



資料出所:財務省

注 33

### 3. 行動計画 3:外国子会社合算税制(CFC ルール<sup>34</sup>)の強化

#### (1) 行動計画 3 の内容

行動計画 3 の報告書では、各地域によって CFC ルールの政策目的が多様であることを認めつつ、効果的な外国子会社合算税制の構成要素について勧告している。勧告はミニマム・スタンダードではないものの、その実施を選択しようとする各地域が、納税者による外国子会社への所得移転を効果的に防止できるルールを確実にもてるように策定されたものである。報告書では、知的財産、サービスや電子商取引等の、足の速い所得によって引き起こされる既存の外国子会社合算税制に係る課題を識別するとともに、各地域が、この点に関する適切な政策を検討することを可能にしている。この勧告は、外国子会社合算税制が、移転価格税制やその他のルールを補完するものとして、BEPS に対抗する上で、引き続き重要な役割を担うことを強調している。

#### (2) 日本の対応

「BEPS 最終報告書」行動計画 3 を踏まえ、日本の CFC ルールである外国子会社合算税制(CFC 税制)は、平成 29 年(2017 年)度税制改正で次のような見直しがなされている。

- ① 税負担割合 20%未満というトリガー税率を廃止し、エンティティ・アプローチ<sup>35</sup>からインカム・アプローチ<sup>36</sup>に移行する。
- ② ペーパーカンパニー等の所得は、原則、会社単位で合算する。20%以上 30%未満でも合算対象の対象とする。

- ③事務負担軽減措置として、税負担割合 20%以上の場合、原則として制度適用を免除する。
- ④内国法人等による持分割合 50%超に、実質支配関係を追加する。
- ⑤実体がある事業を行っている航空機リース会社や製造子会社が合算課税の対象とならないよう、事業基準等を見直す。
- ⑥あわせて、第三者を介在させることにより非関連者基準を満たす等への対応として非関連者基準を見直す。

外国子会社合算税制(CFC 税制)は、租税回避防止の観点から、一定の条件に該当する外国子会社の所得を日本の親会社の所得とみなして合算するものがあるが、平成 30 年(2018 年)度税制改正では、一定の株式譲渡益については合算の適用対象金額から控除するとしている。具体的には、日本の親会社が海外の会社を買収、それによって傘下に入った特定外国関係会社等(対象外国関係会社を含む、所謂ペーパーカンパニー)を整理、組織再編するにあたり、当該特定外国関係会社等が有する一定の外国関係会社の株式等を、一定の期間内及び一定の条件で当該特定外国関係会社等に係る外国関係会社等に譲渡した場合に、その譲渡により生ずる利益の額を、当該特定外国関係会社等の適用対象金額の計算上控除する、といったものである。<sup>37</sup>

## 4. 行動計画4:支払利子の損金算入及びその他の金融支払いを通じた税源侵食の制限

### (1) 行動計画4の内容

行動計画4の報告書では利子の損金算入に関する各国ルールの収斂を促す共通アプローチを検討している。多国籍企業グループ内部における負債の配分に税制が及ぼす影響については、数多くの学術論文で証明されており、グループ内の資金提供を通じて個別のグループ内企業が負債レベルを容易に増大させ得ることはよく知られている。同時に、競争上の配慮の重要性や、支払利子費用を適切に抑制することが二重課税に結びつかないようにすることの重要性を踏まえると、免税または課税繰延べされる所得を生み出す活動への融資を含め、過大支払利子を実現できる状況には、各国が協調することで最もうまく対処することができる。この共通のアプローチは、企業のネットの支払利子控除が、その企業の経済活動により生み出された課税所得に直接結び付けられること、及びこの分野における各国のルールの更なる協調を促進することを目指すものである。

### (2)日本の対応

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

今後の税法改正の要否を含めて検討していくことになっている。

### 5. 行動計画 5: 透明性と実質性に考慮した、有害な税慣行へのより効果的な対抗

#### (1) 行動計画 5 の内容

有害な税慣行への現在の主たる懸念は、恣意的な利益移転のために使われる優遇税制や、ある種のルーリングに関する透明性の欠如に関するものである。行動計画 5 は、優遇税制において実質的活動があったかどうかを審査するための合意された手法に基づくミニマム・スタンダードを勧告している。パテント・ボックス等の知的財産優遇税制については、「ネクサス」アプローチについての意見の一致が得られた。このアプローチは、実質的な活動の代理指標としてその国における支出を用いる。このアプローチにより、当該優遇税制から便益を得る納税者は、研究開発に実際に従事し、実際に支出を行うことが求められる。同じ原則は他の優遇税制についても適用される。これにより、当該優遇税制がカバーする所得を生みだすうえで必要となる中核的活動を納税者が行っている限りにおいて便益を与えるという、実質的活動の要件を持つ制度と考えられることとなる。透明性の分野については、情報交換がなされない場合には BEPS の懸念を引き起こすルーリングに関する自動的情報交換の義務付けの枠組みが合意された。本報告書には、多数の優遇税制に対する詳細な実質的活動基準及び透明性基準の適用結果が記載されている。

#### (2) 日本への対応

既存の枠組みで対応していくことになっている。

### 6. 行動計画 6: 租税条約の濫用防止

#### (1) 行動計画 6 の内容

行動計画 6 の報告書は、条約漁りを含む濫用の防止に係るミニマム・スタンダード及び、条約濫用を防止する防衛手段を提供しつつ、その実施のために一定の柔軟性も備える新たなルールを含んでいる。本報告書に盛り込まれた新たな条約の濫用防止ルールは、第一に、ある国の居住者ではない者が、当該国が締結した租税条約の特典を得ようと目論む条約漁りに対処するものである。その他の条約濫用に対処するために、よりの絞ったルールが策定された。租税条約が意図せずして濫用防止に係る国内法の適用を妨げることがないように、OECD モデル租税条約のその他の変更が合意された。租税条約は二重非課税を生みだすために使われることを意図したものでないこと

が、OECD モデル租税条約のタイトル及び前文の見直しを通じて明確にされている。最後に、本報告書は、低課税又は無課税地域と租税条約を締結する際に考慮すべき政策的検討事項を盛り込んでいる。

## (2)日本の対応

租税条約の拡充で対応することになっている。

出国時におけるみなし譲渡益課税制度(いわゆる出国税制度)を平成 27 年(2015 年)度税制改正で導入した。

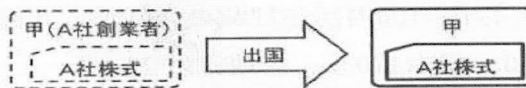
キャピタルゲイン課税のない国(たとえばシンガポール)に出国し、非居住者となった後に株式等を譲渡した場合、たとえば次の事例にみられるように、一定の制限限度内であれば日本で課税はなく、現地国でも課税がない、いわゆる二重非課税が生じてしまう。このような事態を解消するため、多くの国で出国時にみなし譲渡益課税をしており、日本でも同様な措置を講じるようになった。

具体的には、次のようなイメージである。

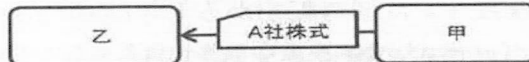
### 「居住地国の移転」によるキャピタルゲイン課税の回避例

【A国】 [キャピタルゲイン: 課税]                      【B国】 [キャピタルゲイン: 非課税]

① 出国し、甲が「居住者」から「非居住者」になる



② その後A社の株式を乙に譲渡



キャピタルゲイン課税のない国に出国し「非居住者」となった後に株式を譲渡  
⇒ いずれの国でもキャピタルゲイン課税を回避

資料出所：税制調査会提出資料

注 38

## 7. 行動計画 7: 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

### (1) 行動計画 7 の内容

行動計画 7 の報告書では、一般的に、租税条約は、ある国において、外国企業の利益が課税されるのは、当該企業が、その国において、利益が帰属する恒久的施設を有する場合に限られることを規定している。したがって、租税条約に規定される恒久的施設の定義は、非居住者である企業が、別の国で所得税を払わなければならないか否

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

かを判断する上で、非常に重要となる。報告書は、租税条約の交渉の土台として広く使われている OECD モデル租税条約 5 条に規定される恒久的施設の定義の見直しを含んでいる。こうした見直しは、代理店を委託販売契約（コミッションネア契約）に基づく仕組みに変更する、または、事業活動を人工的に細分化するような方法で、税務上のつながり（ネクサス）を不適切に回避する手法に対処するためのものである。

### (2)日本の対応<sup>39</sup>

国際税務の分野において、外国法人課税の理解に欠かせないものは、「恒久的施設（Permanent Establishment：PE）」の概念である。PE とは、事業を行う一定の場所（支店等）をいう。PE には、支店 PE（支店、事務所、工場、作業場など）、建設 PE（建設作業や作業の指揮監督を行う場所等）、代理人 PE（外国企業のために相手国内で行動する一定の者等）の 3 類型がある。日本において、PE を有する外国法人は、「PE に帰属する事業所得」と「その他の国内源泉所得」について法人税課税を受ける。つまり、外国法人が日本国内に PE を有しない場合、その外国法人の「事業所得」に対して日本では課税は行われぬ。

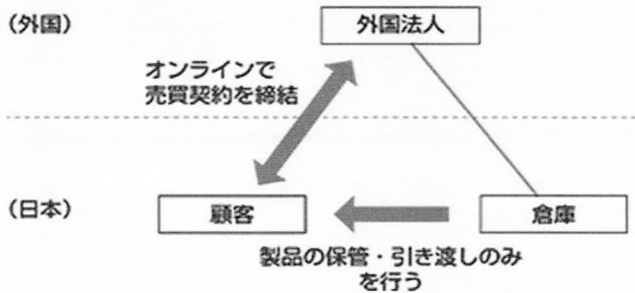
長年にわたり、多国籍企業による PE 認定の人為的回避とそれに伴う過度の租税回避は実質的な事業活動が行われる国の税源を著しく浸食するとして、各国の課税当局から問題視されてきた。経済協力開発機構（OECD）の BEPS プロジェクトも、この論点を「行動 7：恒久的施設認定の人為的回避の防止」において議論し、PE の定義に関する修正が 2015 年の「BEPS 最終報告書」において勧告された。日本もこの勧告に従い、平成 30 年（2018 年）度税制改正において、PE の定義を含む関連国内税法を改正した。以下では、PE の定義にかかる主な改正事項を説明する。

①PE 認定されない活動のみを行うことによる PE 認定の人為的回避の防止措置

平成 30 年（2018 年）度改正前は、商品の保管や購入のみを行う場所・施設等は PE に該当しないという国内法の規定ぶりであった。例えば、製品の販売を業とする外国法人が、日本国内に相当数の従業員が勤務する製品の保管・引き渡しのみを行うための巨大倉庫を保有していたとしても、それだけでは日本国内に PE を有していないことになっていた（<図 1>参照）。仮に、このような倉庫が企業の製品販売事業の本質的な部分を構成

するような活動を行う場所であった場合、この倉庫が PE 認定から漏れてしまえば、日本の課税権が不当に損なわれてしまっていた。

▶ **図1 製品の保管・引き渡しのみを行う場所を設けるケース**



今回の改正により、いかなる活動も「事業の遂行にとって準備的・補助的な性格ではない場合」は、PE 認定の例外としないことになる。よって、前記の例において、当該倉庫における活動が準備的・補助的な性格を持たない場合には、今後は PE 認定がなされて PE 帰属所得に対する課税が増加すると思われる。

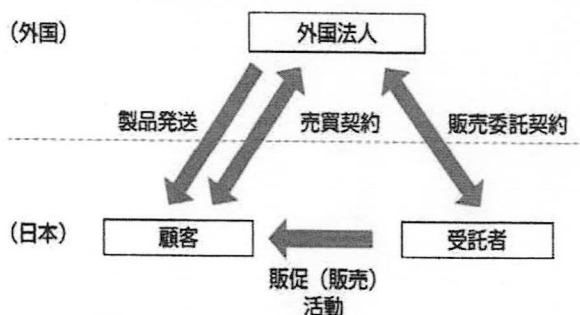
② 委託販売契約等を通じた PE 認定の人為的回避の防止措置

平成 30 年（2018 年）度改正前は、外国法人のために日本国内で行動する者（代理人）が、外国法人の事業のために契約を締結する権限を有し、かつこれを継続的・反復的に行使した場合に、その者は代理人 PE になるとされていた。今回の改正により、代理人 PE は、外国法人の名において締結される契約の存在だけではなく、締結される契約の類型（物品の販売にかかる契約あるいは役務の提供にかかる契約）によっても認定することが可能となった。また、契約の締結をする者だけではなく、契約締結のために反復して主要な役割を果たす者も代理人 PE に認定することになる。

例えば、外国法人が日本国内の受託者と委託販売契約を結び、契約締結権限を持たない受託者が国内顧客に対して販促活動（実質的には販売活動）を行い、最終的な契約は外国法人と顧客が直接締結するようなケースにおいて、改正前は受託者が代理人 PE の認定を受けることはほとんどなかった（＜図 2＞参照）。改正後は、国内受託者の活動実態によっては代理人 PE を認定されるケースが増加すると思われる。これらの改正により、いわゆるコミッションネア契約の組成も難しくなる。

「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

▶ 図2 販売委託契約



この改正は、外国法人の平成 31 年(2019 年)1 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用が開始されている。

## 8. 行動計画 8～10: 価値創造と一致する移転価格算定結果の確保

### (1) 行動計画 8～10 の内容

OECD 及び国連のモデル租税条約 9 条及び OECD 移転価格ガイドラインに記されている移転価格税制は、多国籍企業グループ内の取引価格等の条件について、独立企業原則に基づき決定されるために用いられるものである。この分野における既存の基準は、独立企業間原則に関するガイダンスを含めて、明確化・強化され、また、評価困難な無形資産の適切な価格付けを確保するためのアプローチが独立企業原則の範囲内で合意された。作業は 3 つの主要な分野に焦点を当てている。

行動計画 8 では、無形資産はその性質上足が速く、かつ評価が困難なことが多いことから、無形資産に係る関連者間取引に関する移転価格算定上の論点を検討した。価値の高い無形資産から生じた利益の不適切な配分は、税源侵食と利益移転の大きな原因となっている。

行動計画 9 では、契約上のリスク配分は、当該リスクについて実際的意思決定及び当該リスクの管理を行っている場合に限り尊重される。

行動計画 10 では、その他のリスクの高い分野に焦点を当てており、商業上合理性のない関連者間取引から生じた利益の配分に対処するための措置、多国籍企業グループの最も経済的に重要な活動から生じた利益を移転するための移転価格手法の活用に焦点を当てた措置、及び多国籍企業グループ内における一定の支払（管理費用や本社費用等）による、価値創造との一致が見られない状況での税源侵食等が含まれる。こうした課題に対応し、事業上の利益とこれを生み出す経済活動とを一致させる結果

を確実に生むような移転価格ルールを確保するガイダンスが、「BEPS 最終報告書」には盛り込まれている。

本報告書は国境をまたぐ一次産品取引やグループ内の低付加価値役務提供取引に関するガイダンスも含んでいる。このガイダンスは G20 開発作業部会からマンデートを得た更なる作業によって補完される。その作業は、知見、ベストプラクティス、及び移転価格算定のために一次産品取引価格を設定したり、税源侵食をもたらす典型的な支払を通じた税源侵食を防止するためのツールを提供する。

## (2)日本の対応

今後の税法改正の可否を含めて検討していくことになっている。

行動計画 8 に基づき、改正された OECD 移転価格ガイドライン等を踏まえたもので、平成 31 年（2019 年）度税制改正で、移転価格税制<sup>40</sup>の見直しがなされ、その骨子は、以下のとおりである。

### ①移転価格税制の対象となる無形資産の明確化

移転価格税制の対象となる無形資産は、法人が有する資産のうち、有形資産および金融資産（現金、預貯金、有価証券等）以外の資産で、独立の事業者の間通常の取引の条件に従って譲渡・貸付等が行われるとした場合に支払いが行われるべきものとする。

### ②評価困難な無形資産に係る取引に係る価格調整措置の導入（所得相応性基準<sup>41</sup>の導入）

評価困難な無形資産に係る取引に係る独立企業間価格の算定の基礎となる予測と結果に大きな相違が生じた場合には、税務署長は、当該取引に係る最適な価格算定方法により算定した金額を独立企業間価格とみなして更正等を行うことができることとする。

### ③独立企業間価格の算定方法の整備（DCF 法の追加）<sup>42</sup>

独立企業間価格の算定方法として、OECD 移転価格ガイドラインにおいて比較対象取引が特定できない無形資産取引等に対する算定方法として有用性が認められているディスカунテッドキャッシュ・フロー法（DCF 法）を加える。

### ④移転価格税制に係る更正期間等の延長

移転価格税制に係る更正期間等を 7 年（現行 6 年）に延長する。

### ⑤再調整方法の整備

比較対象取引の利益率を参照する価格算定方法に係る再調整について、定量的に把握することが困難な差異があるために必要な調整を加えることができない場合には、



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

四分位法により再調整を行うことができる。

### 9. 行動計画 11: BEPS の測定とモニタリング

#### (1) 行動計画 11 の内容

様々なデータ・ソースや試算を用いて税に動機付けられた利益移転の証拠を示す多くの実証研究がある。BEPS の複雑さや既存データの限定性を踏まえれば BEPS の影響の範囲の測定は困難であるものの、近年の多くの研究によれば、BEPS によるグローバルな法人税収の逸失は相当程度となり得ることが示唆されている。行動計画 11 は、現在入手可能なデータと手法を吟味し、BEPS の経済的インパクトや範囲に関する経済分析は極めて困難であり、データと手法の改善が必要であると結論付けている。データの制約に留意しつつ、様々なデータ・ソースを活用し BEPS の多様な経路を吟味しつつ、BEPS の 6 つの指標集が作られた。これらの指標は BEPS が現に存在することを強く示すとともに、時を経て増大していることを示している。BEPS の複雑さや手法・データの制約を認識しつつ、OECD の新たな実証分析は、グローバルな法人税収の逸失は、毎年 1,000 億ドルから 2,400 億ドルになり得る旨の試算を示した。この研究は BEPS から生じる財政以外の重大な経済上の歪みを指摘するとともに、利用可能な税務データの更なる活用、及び、各国による BEPS の財政上の効果や各国の BEPS 対抗策のインパクトの評価をしやすくするための分析ツール等を通じた将来の BEPS のモニタリング支援に資する分析の改善を提言している。今後、BEPS に係る経済分析とモニタリングの改善のために、各国がデータ収集、編集そして分析力を高めていくことが求められている。

#### (2) 日本への対応

OECD の取り組みを支援することになっている。

### 10. 行動計画 12: 納税者による行き過ぎたタックス・プランニングの開示義務

#### (1) 行動計画 12 の内容

行き過ぎたタックス・プランニング戦略についてのタイムリーで包括的な関連情報の不足は、世界中の税務当局が直面する主要な課題の一つである。こうした情報を早期に入手できれば、情報に基づくリスクの評価、調査や法改正を通じて、税務上のリスクに早急に対応する機会を得ることができる。行動計画 12 に関する報告書は、義務的開示を有していない国が、行き過ぎたタックス・プランニング・スキームやその

利用者の情報を早期に入手したいというニーズに合致した制度を立案するための、ベスト・プラクティスから得られるガイダンスをモジュラー方式<sup>43</sup>の枠組みで提供する。本報告書の勧告はミニマム・スタンダードを示すものではない。義務的開示ルールを採用するか否かは、その効果を高めるための参考となるように意図されたものでもある。勧告は、より有用でタイムリーな情報を入手したいという各国のニーズと、納税者の法令遵守に係る負担とのバランスを取るために必要な柔軟性を提示している。国際課税スキームに焦点を当てたルールや、税務当局間のより効果的な情報交換と協力の構築及・実施のためのベスト・プラクティスに基づく個別の勧告も記されている。

## (2)日本の対応

今後の税法改正の可否を含めて検討していくことになっている。

# 11. 行動計画 13: 移転価格文書化の再検討

## (1) 行動計画 13 の内容

移転価格に係る文書化の改善と連携により、税務当局に提出される情報の質が向上するとともに、法令遵守に係る企業の負担が抑えられる。行動計画 13 に関する報告書には、国別報告書に関するミニマム・スタンダードを含む、移転価格の文書化に関する三層からなる標準化されたアプローチが盛り込まれている。ミニマム・スタンダードは、国別報告のための共通フォーマットを統合的に実施することのコミットメントを反映している。第一に、移転価格の文書化に係るガイダンスは、多国籍企業が、そのグローバルなビジネス展開や移転価格の方針に関するハイレベルな情報を、「マスターファイル」として、関連する全税務当局が入手できるよう提供することを求める。第二に、重要な関連者間取引、当該関連者間取引の取引額、及び当該取引に係る移転価格決定に関する当該企業の分析について述べた詳細な移転価格文書を、「ローカルファイル」として各国個別に報告することが求められる。第三に、規模の大きな多国籍企業は、彼らがビジネス展開する国ごとに、「国別報告書」の毎年の提出が求められる。これには国別の収入、税引前利益、法人税額（納付税額ベース）、法人税額（当期発生分）、その他経済活動に関する指標が含まれる。国別報告書は究極の親会社の所在地国で提出され、政府間の情報交換により自動的に共有される。限られた場面においては、子会社居住地国での提出を含む補足的な方法がバックアップとして使われ得る。合意された実施計画は、情報が税務当局にタイムリーに提供され、報告された情報の守秘が確保され、そして国別報告書が適切に使用されることを確保する

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

であろう。

これら三層の文書化が一体となって、納税者に移転価格に関する一貫した説明を求めるとともに、税務当局に、移転価格リスクを評価し、税務調査に係るリソースをどこに最も効果的に展開するかを判断し、税務調査が必要な場合には的を絞った調査を開始するために役に立つ情報を提供する。移転価格文書化について各国で一貫したアプローチが確保され、税務当局間での情報交換を活用することを通じて各国ごとの報告が抑制されることから、多国籍企業にも、法令遵守の負担が減るという便益がある。

### (2)日本の対応

平成 28 年（2016 年）度税制改正で、「BEPS 最終報告書」の行動計画 13 の提言を踏まえて、多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して適正な課税を実現するため、多国籍企業のグローバルな活動・納税実態を把握するための制度が整備された。

具体的には、多国籍企業グループに対して、各国共通の様式に基づき、以下について税務当局に提供（または作成・保存）することが義務付けられた。

#### ①「ローカルファイル」

関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報（確定申告書の提出期限までに作成または取得し（言語の指定なし）、保存）[同一の国外関連者との国外関連取引 50 億円以上または同一の国外関連者との無形資産取引 3 億円以上の者が対象]

#### ②「マスターファイル（事業概況報告事項）」

グループの活動の全体像に関する情報（報告対象となる会計年度終了の日から 1 年以内に e-Tax により税務署長に要提出）[連結総収入金額 1,000 億円以上が対象]

#### ③「国別報告書（国別報告事項）」

国別の活動状況に関する情報（報告対象となる会計年度終了の日から 1 年以内に e-Tax により税務署長に要提出）[連結親会社の収入金額 1,000 億円以上が対象]

独立企業間価格報告対象となる会計年度終了の日から 1 年以内に e-Tax により税務署長に要提出)

なお、独立企業間価格算定文書の作成、取得、保存義務については、平成 28 年(2016 年)度税制改正で、次のような見直しがなされている。

## 独立企業間価格算定文書の作成、取得、保存義務

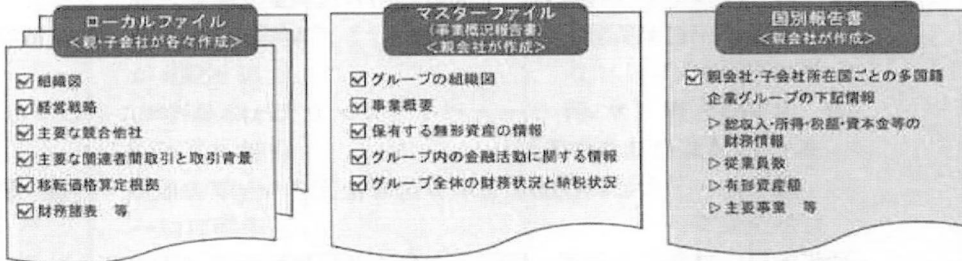
## 【改正前】

- 書類の作成、取得、保存義務なし

## 【改正後】

- 独立企業間価格(ALP)を算定するために必要な書類を確定申告書の提出期限までに作成・取得し、国内に保存しなければならない。
- ただし、前期において、一の国外関連者との間で行った国外関連取引が、①取引金額50億円未満、かつ、②無形資産取引金額3億円未満である場合には、当該一の国外関連者との間で行った国外関連取引については、確定申告書の提出期限までの作成・取得、保存義務を免除する。  
⇒ 免除されない取引:「同時文書化対象国外関連取引」、免除される取引:「同時文書化免除国外関連取引」

また、各ファイルに記載すべき内容等は次のようになっている。



出所：財務省資料を一部修正

※ これらに加え、特定外国籍企業グループの構成会社である内国法人等は、最終親会社等届出事項を報告対象となる会計年度終了の日までに所轄税務署長に提出しなければならないこととされている（措法66の4の4⑤）。

注 44

## 12. 行動計画 14: 紛争解決メカニズムの効果向上一相互協議の効果的実施

### (1) 行動計画 14 の内容

各国は、「BEPS プロジェクト」により導入される変更が一定の不確実性をもたらし、何の対応もしなければ、短期的に二重課税や相互協議における紛争を増大させることを認識している。各国は、国境を越えた取引及び投資の障壁となる二重課税除去の重要性を認識し、租税条約を巡る紛争解決に関するミニマム・スタンダードにコミットした。これは、特に、相互協議手続を通じた紛争の効果的でタイムリーな解決への強い政治的なコミットメントが含まれる。このコミットメントには、ミニマム・スタンダードが満たされ、迅速な紛争解決に向けて各国がさらに進展を進めることを確実にするための、効果的なモニタリング・メカニズムの構築が含まれている。加えて、多くの国々が、各国の二国間租税条約において、迅速に、義務的・拘束的な仲裁条項を盛り込むことにコミットしている。

### (2) 日本の対応

租税条約の拡充で対応することになっている。

## 13. 行動計画 15: 多数国間協定の策定

### (1) 行動計画 15 の内容

行動計画 15 では、国際公法や税務の専門家の専門知識を活用し、条約関連の BEPS 対抗措置を実施し二国間租税条約を改正するための、多数国間協定の技術的実現可能性を検討した。報告書は、多数国間協定の策定されるべきであり、かつ、実現可能であることから、多数国間協定のための交渉を早期に開催するべきであると結論付けた。こうした分析に基づき、多数国間協定を策定し 2016 年中に署名のために開放するため、すべての国が参加可能なアドホック・グループに関するマンデートが策定された。現時点で（2015 年 10 月 20 日時点）で 87 か国が、この作業に対等な立場で参加をしている。

### (2) 日本の対応

平成 30 年(2018 年)9 月 26 日に日本は BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）の批准書を寄託し、平成 31 年（2019 年）1 月 1 日に発効することになった。BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）の内容については、第 4 章を参照。

## 第4章 BEPS 防止措置実施条約(多数国間協定)の策定の意義及び進展状況

### 第1節 BEPS 防止措置実施条約の策定の意義

2015 年 11 月に「BEPS 最終報告書」が公表され行動計画 15 により、租税条約に関する措置を講じる必要があり、OECD 租税委員会は 2016 年 11 月に「BEPS 防止措置実施条約（正確には BEPS を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間協定(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related to Prevent BEPS)）」を公表した。同協定に対する各国の参加が募られ、2017 年 6 月 7 日にパリで日本を含む 76 か国（米国を除く G20 など）と地域が参加し署名した。<sup>45</sup>しかし米国は署名していない。<sup>46</sup>

政府にとって税収入の喪失をもたらす税制上の課題に対して多国間で措置を講じるものであり、この署名により、本条約の署名国間では、二国間租税条約を改正することなく多国籍企業による BEPS に対して防止措置を講じることができる。本条約は、「BEPS プロジェクト」のうち租税条約に直接関係する分野について、二国間租

税条約を改正する手間を省くことで、スピーディに国際的租税回避を防止しようとするものである。BEPS 防止措置の効率的な実施手段と位置付けられる。

また並行して BEPS 最終報告書の中に租税条約の OECD モデル租税条約も改定された。日本の平成 30 年(2018 年)度税制改正では多国間条約と OECD モデル租税条約に合わせる形で外国企業による BEPS 防止措置—PE 関連規定（前述の行動計画 7 に基づく、①PE 認定されない活動のみを行うことによる PE 認定の人為的回避の防止措置②販売委託契約等を通じた PE 認定の人為的回避の防止措置）が講じられている。ゆえに、日本の BEPS 防止措置の詳細は、OECD モデル租税条約を参照することで確認できることになっている。

日本の多国籍企業にとって、グローバルサプライチェーンの繋がる取引相手国に多数国間協定に署名した締約国が多く含まれている可能性がある。したがって、この平成 30 年(2018 年)度税制改正における PE 関連規定の改正内容を理解し多国間協定の枠組みを把握することが、日本の多国籍企業に求められている。

## 第2節 BEPS 防止措置実施条約(多数国間協定)の内容<sup>47</sup>

本条約によって既存の租税条約に導入される BEPS 防止措置は、①租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、②二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関する措置から構成され、BEPS 防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能になる。なお、本条約の各締約国は、その既存の租税条約のいずれかを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができることになっている。

具体的には、BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）は、「BEPS 最終報告書」の 15 の行動計画のうち、行動計画 2、同 6、同 7、そして同 14 をカバーすることになる。BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）では、以上の項目のうち、「租税条約の乱用への対応」（行動計画 6）と「紛争解決の進展」（行動計画 14）については各国に対して最低限遵守すべき措置（ミニマム・スタンダード）を義務付けている。一方、「ハイブリッド・ミスマッチへの対応」（行動計画 2）と「恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止」（行動計画 7）については、行動計画 2 と行動計画 7 の「BEPS 最終報告書」の内容を採用するような勧告を含んでいるものの、一部の内容だけを採用することも可とされている。さらに、強制的・拘束的仲裁（行動計画 14）については、これを採用しなくてもいいという意味で選択可能な措置としている。

また、BEPS 防止措置実施条約（多数国間協定）の位置づけについて、「既存の二

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

国間租税条約の上位として位置づける」ということになった。すなわち日本が BEPS 防止措置実施条約に署名し国会で承認を受けると、BEPS 防止措置実施条約の参加国になる。同じように、日本と二国間租税条約を締結している国や地域国や地域も、BEPS 防止措置実施条約の批准をすることで参加国となることになる。そのような場合、日本との二国間租税条約のうち、「BEPS 最終報告書」の行動計画 2、同 6、同 7 及び同 14 に関する規定が BEPS 防止措置実施条約により修正されることになる。たとえば、日本とドイツが BEPS 防止措置実施条約に参加する場合、原則として日独租税条約の規定のうち、「BEPS 最終報告書」の行動計画 2、同 6、同 7 及び同 14 について BEPS 防止措置実施条約に修正されることになる。

平成 30 年(2018 年)9 月 26 日に日本は BEPS 防止措置実施条約の批准書を寄託し、2019 年 1 月 1 日に発効することになった。アジア国のうち、署名したのが、中国、韓国、ベトナムとシンガポールで、寄託したのはシンガポールのみで、特に日系企業に課税が懸念される PE 問題について、行動計画 7 の取り扱いが共有されるかどうか不透明である。<sup>48</sup>また、米国は、署名時に参加していないので、日米租税条約の改訂をしない限り、日本で、アマゾン・ドット・コムに対して行動計画 7 の PE の取り扱いを適用することはできない。<sup>49</sup>

日本の多国籍企業にとっては、二国間の租税条約を適用するに当たっては、否応なしに、BEPS 防止措置実施条約の適用関係を踏まえて、既存の租税条約にどのような修正がなされているかを確認する必要がある。

そして、BEPS 防止措置実施条約の特徴としては、主に 5 つの規定がある中で、強制的・拘束的仲裁については初めから選択可能としていること、「租税条約の濫用への対応（行動計画⑥）」と「紛争解決の進展」（行動計画 14）についてミニマム・スタンダードを達成することで加盟できること、その他の規定についても一部の内容を選択しないことを認めること、など、非常に柔軟性が高くなっていることがある。<sup>50</sup>そこで、自国の利益を考えたうえでの選択肢を取ることになり、色々なパターンが生まれることになる。それも、100 を超える国と地域が参加することになっており、関係国との関係が非常に複雑になると思う。それはある意味で BEPS 防止措置実施条約が機能しないというか BEPS 防止措置実施条約の批准書を寄託した日本にとっては既存の租税条約を修正しても日本企業の現地法人の課税問題が解決されるわけではないことを意味しているのかもしれない。

## 第5章 「BEPS プロジェクト」と「BEPS 最終報告書」に対する日本の各当事者からの評価

上記のとおり、「BEPS プロジェクト」と「BEPS 最終報告書」の内容等について、説明してきた。これから、この「BEPS プロジェクト」と「BEPS 最終報告書」に対する評価について、日本の当事者の評価、すなわち、日本政府の評価(政官側の評価)、日本経済団体連合会・21世紀政策研究所の評価(産学側の評価)、日本経済団体連合会の評価(産業側の評価)、及び日本の多国籍企業から「BEPS 最終報告書」の勧告への対応の仕事が増える国際税務の税理士法人の評価、を調べると次のとおりであった。

### 第1節 日本政府の評価(政官側の評価)

#### 1. 「BEPS 最終報告書」の公表についての麻生財務大臣の談話(2015年10月5日)は以下のとおりである。<sup>51</sup>

「本日(2015年10月5日)、最終報告書が公表され、G20財務大臣・中央銀行総裁会議に提出された。この「BEPS プロジェクト」は、私自身G7やG20などの場で議論を積極的に主導し、OECDなどの場で議論を先導してきた。国際課税に関する国際的な協力の歴史において転機となる「BEPS プロジェクト」の成果が、各国の協力の下、結実の第一歩となったことを歓迎する。

近年、グローバルな経済活動の構造変化に各国の税制や既存の国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間はずれが生じている。こうした中、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと(BEPS)がないよう、各国の税制の調和を図るとともに、国際課税ルールを経済活動の実態に関したものとする必要がある。「BEPS プロジェクト」の最終報告書は、その実現のため、実態面及び企業の透明性の向上や不確実性の排除といった手続き面を含めた15の行動計画の下、包括的にBEPSに対応する諸措置を勧告している。日本は、本プロジェクトのこのような問題意識に強く共感し、また、とりまとめられていた対応策を高く評価している。これらの対応策により、企業間において公正な競争条件が整い、納税者の公平感や税制に対する信頼が確固たるものとなるであろう。

この最終報告書を受け、今後は実施段階(「ポスト BEPS」)に入っていくが、「BEPS プロジェクト」の真価は、グローバルに協調して実施されて初めて発揮される。各国が、税制を墮落させることなく、「BEPS プロジェクト」の合意を着実に実施するこ



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

とを期待する。日本としても、引き続き、実施に向け適切な対応をしていく。また、「BEPS プロジェクト」の成果が広く国際社会で共有されるよう、引き続き国際的な議論を先導し、途上国を含む幅広い国と OECD や関係する国際機関が協調するポスト BEPS 枠組みの構築に貢献していきたい。」

以上のように、「BEPS プロジェクト」は、歴史的偉業、税制において積極的に協調行動を採る合意ができ、日本が先導的に参加して合意を図った。

つまり、企業課税を底辺への競争から、協力と協調へと移行していき、協調のない一方的な措置は、問題を解決するのではなく、より多くの問題を生むことを生むことを理解している。つまり、OECD 加盟国のみならず、OECD 非加盟国の G20 メンバー8 か国も同様に意見を述べ、意思決定に参加したものはじめ、日本が先導的に、協調と協力の考えで実施したものと言える。」と総括している。

## 2. 2016年6月30日に京都で開催された第92回 OECD 租税委員会 本会合での麻生財務大臣による開会の辞の中から「BEPS プロジェクト」 の意義の部分を抜粋<sup>52</sup>

「BEPS プロジェクト」の意義として次のように述べている。

「私は、「BEPS プロジェクト」が歴史的であること理由として、3つの特徴が挙げられると思います。

1点目は、「包括性」です。国際課税は、長らく OECD のような国際会議の場で、先進国によって議論されてきました。BEPS プロジェクトによって、この慣行は変わりました。プロジェクトの成果は、OECD 加盟国と非加盟 G20 メンバー国が対等な立場で参加し作り上げたものです。他の多くの途上国も、議論に参加しました。

第2に、「BEPS プロジェクト」は、国際課税における「国際協調」へ大きな一歩を踏み出しました。課税権は国家主権の中核であったため、以前は、税分野における国際的政策協調など、想像もつかないものでした。この点、「BEPS プロジェクト」において、各国が実施すべき「ミニマム・スタンダード」が作り上げられたのは、驚くべきことです。プロジェクト参加国は各々の国内法制の改正によるものを含め、この「ミニマム・スタンダード」の実施に同意しました。「BEPS プロジェクト」は、「競争」から、公平な競争環境を確保するための「協調」へ、税に関する国際的議論の風景を一変させたと言っても過言ではないでしょう。

3点目として、「二重課税の防止」から「二重非課税の防止」への焦点の移動を挙げたいと思います。これは、課税利益が認識される場所と、経済活動及び価値創造の場を、より一致させることによって達成されるものです。

これら、「包括性」、「競争から協調」、「二重課税から二重非課税の防止」という3つの特徴が「BEPS プロジェクト」が歴史的である所以です。」と述べている。

さらに、「「BEPS プロジェクト」の真の価値は、グローバルに協調して実施することによって、初めて実現されるということを、再度強調しておきたい。「競争から協調」がキーワードになっている。」と述べている。

### 3. アジアから初めてのOECD租税委員会の議長に選ばれた浅川財務省財務官のコメント

「BEPS プロジェクト」の成功にむけた日本政府の積極的な関与の中でも特に重要な存在であり、アジアから初めてのOECD租税委員会の議長に選ばれた浅川財務省財務官によると、「BEPS プロジェクト」は、次のように述べている。<sup>53</sup>

「国際課税に関する国際協力の歴史において、転機となる2つの意義を有していると述べている。

①二重課税の調整から「二重非課税」の除去に大きく重点を移していることである。これまでの国際課税ルールは二重課税の調整を主目的とし、各国の課税権を以下に調整して二重課税を除去するかといった観点からルールの整備が進められてきた。BEPS プロジェクトにおいては、多国籍企業の活動実態や企業のビジネスモデルの構造変化等を踏まえ、各国の課税もうから逃れていた所得をいかに捕捉するかという観点に加え、価値創造の場で課税、すなわち、経済活動が行われ価値が創造される場所で応分の税を払うべきという観点から、国際課税ルールの見直しが行われている。

②国際課税における「国際協調」への大きな一歩を踏み出したことである。課税権は国家主権の中核であることから、各国の税制に関わる国際課税の分野は国際的な協調が生まれにくい分野であると認識されていた。「BEPS プロジェクト」においては、国内法令の見直しを含む多くの行動が示され、公平な租税環境を確保するための国際協調が進んでいる。加えて、「BEPS 最終報告書」はOECD加盟国と非加盟国のうちG20メンバーの8か国が対等な立場で参加して取りまとめられたものであり、また、新興国・途上国を含む多数の国・地域がBEPS防止措置の実施に合意しており、これまでに類を見ないグローバルなレベルで協調的な取組が進められている。」

さらに、「BEPS プロジェクト」に対する日本の姿勢として、産学官が緊密に連携して精力的に取り組んだとして、次のように述べている。

「すなわち、「BEPS プロジェクト」に対し、まじめに納税する日本企業に過度な事務負担を与え、国際競争上の不利な立場にならないことを確保するという観点から経団連等経済団体が「BEPS プロジェクト」に積極的に関与し、「BEPS プロジェク

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

ト」は既存の国際課税ルールを全体的に見直し、新たに策定されるルールに合わせて、各国国内法の改正を勧告するものであることから日本の学会もあるべき国際税制という観点から意見を提言してきた。さらに、財務省は「BEPS プロジェクト」の議論の進行に主導的役割を担うとともに、日本の産業界・学会の意見を「BEPS プロジェクト」の最終報告に最大限反映させるべく努めた。」

### 4. 「BEPS プロジェクト」に関して 2016 年 6 月 30 日に京都で開催された第 92 回 OECD 租税委員会本会合後に、浅川財務省財務官は、インタビューで以下のように述べている。<sup>54</sup>

#### ① 「BEPS に関する今後の対応」の質問に対し、

「OECD は 2015 年の G20 サミットに対して報告書を提出し、BEPS に関する問題の解消に向けて国際課税ルールをどのように変更すべきかの道筋を明確にした。ただ、OECD が示したルール自体には法的拘束力がなく、実際に効力を発生させるためには各国がこの報告書に則ってそれぞれの国内法や租税条約を改正する必要がある。日本はすでにこれらの論点について必要な法律の改正に着手しているほか、ただし、作業量が膨大であるため、なお、数年を要することになるだろう。」

#### ② 「OECD の現在(2016 年時点)の取組は」の質問に対し

「15 の行動計画の論点のうち、国別報告書等ら 4 つの勧告についてはミニマム・スタンダードとして BEPS 参加国は可及的速やかに実施することとされている。それも含め、OECD 租税委員会では、各国の BEPS に関する作業の進捗状況に関するモニタリングを行っている。なお、租税条約の改正に際しては、各国とも多くの場合国会の承認が必要となるうえに、日本だけでも 50 超の二国間の租税条約を締結している。全世界では租税条約の数は 3,000 超にもなるため、このすべてについて BEPS に関する改正を行うことになるととんでもない時間がかかってしまう。そこで、行動計画 15 では、BEPS に関連した分野に限って各国の有する租税条約の内容を一気に書き換える、多国間の租税協定を作ることにしている。この多国間の条約交渉も現在着々と進んでおり、今年いっぱいまでにテキストを作成しようという段取りだ。」

## 第 2 節 日本経済団体連合会・21 世紀政策研究所<sup>55</sup>の評価(産学側の評価)

56

OECD 租税委員会による 2012 年ごろからの「BEPS プロジェクト」検討作業当初から、日本でこの問題が今後日本企業に大きな影響を及ぼすとして中心的に取り組んできた日本経済団体連合会・21 世紀政策研究所は、次のように述べている。

「BEPS プロジェクト」は、次の2点において、過去半世紀で最大といえるインパクトをもった国際課税の改革であると評価している。

①各国間の国際課税に関する法制度(国内法及び租税条約)自体あるいはその解釈に乖離がある場合に、その間隙を突いて二重非課税の利益を狙う巧妙なタックス・プランニングの防止を国際協調により保障したこと。

②国際租税制度の重要な諸原則の実施ガイダンスに生じた金属疲労を補修して移転価格課税税制に生じてきた国際的租税回避のループホールを閉鎖する合意を達成したこと。

しかし、「BEPS プロジェクト」はアグレッシブなタックス・プランニングをターゲットにしたため、一般的に厳しいコンプライアンス義務を付加するものが多い。この新たなコンプライアンス義務は、達成しようとする公平な租税負担との関係でバランスのとれたものかという比例原則に基づく検証を行う役割を、経済界に大きく期待され、「BEPS プロジェクト」の研究を行ってきた。また、日本経済団体連合会との協力の下に、日本で初めての取り組みとなる①OECD 事務局との定例意見交換会の開催や②OECD 本部での公聴会に日本の経済界から出席して意見表明を行うなど新たな意見発信の場を開拓してきた。

日本の多国籍企業は、欧米多国籍企業のアグレッシブなタックス・プランニングとは一定の距離を置いているという評価を一般的に受けている。むしろ、アジアを中心とした直接投資の場では現地課税当局のアグレッシブな課税攻勢に直面する困難に対処してきたという特徴を有している。そのような日本の多国籍企業の状況に鑑み、経済界からの積極的な情報発信は、「BEPS プロジェクト」の諸提言に対し多面的に比例原則に配慮した意見を提供できるステークホルダーとして重視され、多くの意見が「BEPS 最終報告書」にも反映されている。」と評価している。

### 第3節 日本経済団体連合会の評価(産業界側の評価)<sup>57</sup>

日本経済団体連合会の「BEPS プロジェクト」の評価は次のとおりである。

「先進国のみならず途上国も含めた合意形成・実施が見られることもあり、今回のプロジェクトは税制における従来为国家間の競争から新たな協調の時代への転換点とも評される。

今後、勧告内容に沿って OECD モデル租税条約や OECD 移転価格ガイドラインが改訂され、各国の国内法についても必要な整備・改正が見込まれる。これらは経済のグローバル化に対応した新たな国際課税制度の構築に資するものであり、また、一部

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

の多国籍企業による過剰な節税策の抑制、企業間の競争条件の均衡化につながるものとして、一定の評価ができる。

しかし、新たな移転価格文書化制度の導入に代表されるように、企業のコンプライアンス・コストは確実に増加する。こうした中、勧告の実施・解釈において各国で不整合が生じ、国際協調を反故にする一国主義的な動きが出る場合には、事務負担の一層の増大に加え、二重課税のさらなる拡大が懸念される。

このような弊害は防止しなければならない。国際社会は今後、勧告内容の一貫性のある実施を担保すべく、各国の行動をモニタリングする必要がある。特にアジアにおけるビジネス規模が相対的に大きい日本企業にとっては、アジア諸国における勧告の遵守が欠かせない。

一方、国内では最終報告書を踏まえた国内法制化が課題となる。租税回避の防止のみならず、企業の競争力強化の視点も踏まえた議論が求められる。その際のコンプライアンス・コストとのバランスにも十分、配慮する必要がある。」と評価している。

### 第4節 国際税務の税理士法人の評価<sup>58</sup>

「BEPS 最終報告書」の勧告に対する日本の多国籍企業の対応により、仕事の依頼が増える国際税務の税理士法人は、次のように評価している。

「OECD は、「BEPS プロジェクト」を国際租税政策の「100年に一度の変革」と位置付けています。しかし「BEPS プロジェクト」は租税の歴史上最も重要な変革といっても過言ではありません。国際連盟の主導で租税条約が締結されるようになってから約1世紀、BEPSによる変革は租税の「ルール」のみならず、税の「機能」そのものを変えることとなります。

「BEPS プロジェクト」対応をめぐる不確定な部分が多く、今のところ様子見の姿勢を採る企業が多いのも事実である。しかし、必要に迫られるまで状況を見守るのみというスタンスは、企業にとって最善の税務戦略とはいえません。BEPS 対応により企業に求められる対応は広範囲に及び、その多くは準備に相応の時間と労力を要します。短期間で大規模な変更をしようとする、社内の税務体制に不備が生じ、結果的に税務リスクが増大するおそれがあります。新たな環境に順応するには BEPS 対応の影響を十分に分析し、その対応を考えた戦略的アプローチをとる必要があります。」と評価している。

## 第5節 「BEPSプロジェクト」や「BEPS最終報告書」に関する日本の各当事者からの評価のまとめ

以上4までの文献等からの引用に、「BEPSプロジェクト」や「BEPS最終報告書」をフォローしている関係者や民間企業からのヒヤリングを加えて、まとめると以下のとおりと思料される。

(1)まず、政官界は、税制には各国の租税主権という考えがあり、国際協調が取りにくいの中で、日本政府がG20等の場での国際協調の先導をしたということで高い評価をしている。

(2)官側は、浅川財務省財務官がアジア初のOECD租税委員会の議長に選ばれてG7やG20などの場で積極的に主導し、日本政府の支持も受けOECDなどの場で議論を先導してきたなど重要な役割を果たしたことがあり、さらに財務省が「BEPS最終報告書」に基づく一連の税制改正を行うことができているということから、産業界の懸念を抑える意味もあるのかもしれないが、「BEPSプロジェクト」が「BEPS最終報告書」になった成果を大いに誇っている。<sup>59</sup>

(3)産学側は、日本経済団体連合会・21世紀政策研究所は、日本経済団体連合会の意見を反映すべく依頼を受け日本経済団体連合会とOECD租税委員会の合同会議に参加し意見交換をしてきた。「BEPSプロジェクト」と「BEPS最終報告書」に対しては、日本の産業界からの申し入れを織り込むことができ、その報告書は、税制の隙間を利用して二重非課税を獲得していた欧米の多国籍企業と、グローバルビジネス上の不公平を是正することの道筋をつけることを目的にしており、「BEPSプロジェクト」に参加していくべきであるとしている。その後の各国の実務や執行上の懸念に触れながら、「BEPS最終報告書」を受けて外資系企業に課税強化を進めるアジア諸国や、最終報告書を超えて税制改正が進みそうな先進国への対応を注視していくとしている。<sup>60</sup>

(4)産業界は、公式には、「BEPSプロジェクト」に対して、その成果を評価しているが、高い評価ではなく、一定の評価という表現にとどまっている。そもそも、BEPSの認識は、最初、ヨーロッパで懸念された米系巨大IT企業の納税の実態から出発したもので、これらが提起した問題は日本の多国籍企業にとって喫緊の課題なのではないという認識があった。また、「BEPS最終報告書」後に、国際協調を反故にする一國主義的な動きが出る場合には、事務負担の一層の増大に加え、二重課税のさらなる拡大が懸念される。アジア諸国が「BEPSプロジェクト」や「BEPS最終報告書」の勧告内容を超えて日系を中心とした外資系企業に対する課税強化の怖れを警戒して

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

いる。政府に対しては、「BEPS 最終報告書」の勧告による税制改正においては、BEPS の目的の租税回避の防止のみならず、日本の多国籍企業の国際競争力の視点を踏まえた議論を行ってほしいとしている。特に、「BEPS 最終報告書」の行動計画 13 の勧告により導入された新たな移転価格文書化制度など、企業のコンプライアンス・コストが確実に増加するが、日本の多国籍企業の国際競争力向上とのバランスに配慮すべきとしている。<sup>61</sup> 総じて、表面的には、政府の意向に従うが、「BEPS プロジェクト」の本来の目的がグーグルやアマゾンなど米系巨大 IT 企業の行き過ぎたタックス・プランニングであり、日本の多国籍企業にはほとんど関係がないが、「BEPS 最終報告書」では、日本の多国籍企業のビジネス規模が大きいアジア諸国で勧告の新たな移転価格文書化制度や PE 認定のいいところ取りをして日本の多国籍企業に対し課税強化を図り、二重課税のさらなる拡大が懸念している。「BEPS 最終報告書」の行動計画 14 の勧告で相互協議の効果的実施が勧告されているが、日本とアジア各国との相互協議が二重課税の解決にこれまでほとんど機能しておらず期待できないとしている。

(5)2018 年（平成 30 年）10 月付けの公益社団法人日本租税研究会の「平成 31 年度租研会員の税制改正意見集」では、「BEPS 最終報告書」の勧告への対応として以下のように意見が財務省に提出されている。

「BEPS アクションプランにあたっての配慮(全般) (原文のまま)

①BEPS 行動計画の残課題として、利子税制の見直しや所得相応基準の導入が検討されているが、BEPS の対象となる企業が少ない日本において稚拙に制度の導入を進める必要性は未だに理解し難い。国際協調の重要性は理解する一方で、現状では企業の実務負担のみが増加する懸念があるため、日本の企業の実態を十分踏まえることを望む。

②国際的な租税回避(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting 税源侵食と利益移転)を防止する観点から、国際課税制度の見直しが提唱され、わが国を含む各国・地域で国内法改正委が進められている。引続き、わが国の対応においては、日本企業の活動実態や事務負担等に充分配慮した上で、企業の海外での事業展開を促進・円滑化し、海外の活力を取り込むことで経済成長に資するべく、グローバルな企業活動を阻害しないという観点からの、慎重な検討が必要である。

③OECD の「BEPS 行動計画」の勧告に沿って、各国で対応が進められており、わが国でも法制化が行われているが、租税回避防止策を強化することで、租税回避を意図しない企業に対しても事務負担の増加をもたらす結果となっている。今後の制度改正及び執行においては、わが国企業の租税回避リスクを十分見極め、目的を超えた課税

の強化や制度全体の複雑化によるコンプライアンス・コストの増加を招くような改正とはならないよう適切な対応が必要となる。」

「BEPS 最終報告書」の勧告に沿っての税制改正等において、日本の企業の実態やコンプライアンス・コストの無駄な増加や日本企業の成長戦略に配慮した慎重な対応を求める意見が BEPS アクションプランにあたっての配慮(全般)として意見が寄せられている。

以上のように「BEPS プロジェクト」の検討や「BEPS 最終報告書」の取りまとめにあたっての功績は、国際租税の分野の進展には多大な功績があったが、逆に日本企業にとってメリットがなくて重い事務負担や法人税負担を負わせたことになっているのではないかと疑問に思うところがある。日本企業は、2015 年ごろ話題になったパナマ文書に対する国民の非難に BEPS の議論と直接関係はないものの配慮したかもしれないが、あからさまに BEPS プロジェクトの批判することを遠慮していたようである。第6章で、国際協調の名のもとに行われようとしている日本の「BEPS 最終報告」への対応や国際課税に関する一連の税制改正を含む租税政策を、筆者の国際課税の実務経験を踏まえて検証することとする。

## 第6章「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」に対する検証

### 第1節「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の意義

「BEPS プロジェクト」は、自国内で活発な経済活動を行う外国多国籍企業に対して、自国の課税権を行使できないという事象を生み、このことは自国の経済発展が国家税収には反映されず自国財政に極めて大きな不安定要素をもたらすと認識したことが起点であろう。まさに、国家としての死活問題にもなりかねないものとして、問題視し、これらのスキームの温床となっている現在の国際課税の枠組みは転換の必要性が強く叫ばれたのである。

さらに、多数の国を跨ぐスキームに対応するためには二国間の条約だけでは不十分であり、より多くの国が同時に採用できるような制度が必要となり、OECD 加盟国と OECD 非加盟の G20 メンバー8 か国が協調して 15 の BEPS 行動計画ができあがったのである。これらの多国籍間における同時採用という観点から、従来から国際課税について積極的な関与を行ってきた国際機関である OECD からの提言という形をとりつつ、より強い拘束力を持つ各国政府部門の合議体である 2015 年の G20 首脳宣言



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

を通して、各国が協力して全面的支持を与えるという対応がとられた。こうして、二国間の租税条約や移転価格税制を基礎とした国際税務の枠組みでは対応しきれなくなった新たな国際的課税回避スキームへの対応を目的として BEPS への対応が「BEPS プロジェクト」として制度的に進められたといえる。いずれにしても、税制について初めて、国際的な協調性を図る議論を多数の国々が参加して進めて最終報告書につながったことは、国家としては大変大きい成果といえる。

ただし、外面的には、BEPS への対応を何としても早急に解決しなければならないということで各国の利益が一致したが、外交面、通商面、および住民運動等で一国主義、自国ファーストというナショナリズム的な動きを取る国が多い状況で、なぜ税制という外国からほとんど干渉を受けない分野で国際的な協調性がとられることは信じられない。内面的には「BEPS プロジェクト」参加国（OECD 加盟国と OECD 非加盟の G20 メンバー8 か国とその他の国の計 44 か国で経済規模は全世界の 9 割を占める）の思惑は、次の二つあると考えられるであろう。

それは、第一に OECD の加盟国は税制を駆使して外資系多国籍企業の誘致を図る国（たとえば、米巨大 IT 企業の租税回避の例で登場するアイルランド等、タックス・ヘイブン国、途上国など）へのけん制と、第二に OECD、G20 の OECD 非加盟国の国々及び途上国は、高度なタックス・プランニングを行う多国籍企業への情報開示の要求であると思われる。

まず、多国籍企業の親会社（以下内資系多国籍企業とする）を多く有する国は、ほかの国の企業誘致を狙った税制を廃止してほしいというのが本音であろう。しかし OECD で規定される有害税制と呼ばれる極端な税制以外は、各国の主権を尊重しなければならないし、租税高権<sup>62</sup>の考えのもと各国の国内法である税制を規制できない。内資系多国籍企業を多く有する国すなわち先進国は、人口の高齢化、財政難に悩んでおり、内資系多国籍企業に対して、海外税制を利用したタックス・プランニングを控えて、できるだけ自国内に工場を建てて国内で雇用し、利益を還元してほしいと内心思っている。

そこで、せめて、税金の取りそびれがないように、多国籍企業の特に外資系の多国籍企業の情報を徹底的に情報開示というのは、内資系及び外資系の多国籍企業を多く有する国側（OECD の加盟国）の希望である。情報開示は、租税政策及び産業政策で企業誘致をした国々（たとえば、米巨大 IT 企業の租税回避の例で登場するアイルランド等、タックス・ヘイブン国、途上国など）の方はより強く望んでおり、誘致した企業からもっと税金を取る材料がないかを必死に狙っている。また、「BEPS プロジ

エクト」参加国は、自国に本社がある多国籍企業（内資系多国籍企業）にはできるだけ「BEPS プロジェクト」の影響が少なく、内資外資無差別の原則に反し外資系の多国籍企業に対しては徴税強化を課すであろう。さらに、その国、特に独裁国やナショナリズムが強い国（たとえば適切かどうかについてはご容赦願う）が、自国産業育成という自国ファーストの考えがあれば、2018年12月の中国でのカナダ人の報復逮捕のように、恣意的に法外な税負担を外資系多国籍企業求めることもありうるであろう。内資系多国籍企業のある国が、そのことを批判しようとする、外資系多国籍企業を自国の税法に基づく租税高権であるとか、OECD に加盟していないと言われれば、相互協議も全く役に立たず、泣き寝入りになるであろう。相互協議時に、日本で外資系企業に移転価格課税した際に、相手国大使館から国税庁に抗議の申し入れがあったり、大統領来日時に総理大臣への面会事項に入っていたりなど、圧力があつた。しかし、日本は、海外で日系企業に対し追徴された個別課税事案について、政治外交レベルで取り上げない例外的な国であろう。

いずれにせよ、各国とも「BEPS 最終報告書」のうち自国に都合のいいところを法制化して、自国でビジネス活動をしている外資系多国籍企業からしかるべき法人税収を獲得したいということが自明であると思料される。

そもそも、米巨大 IT 企業の国際的租税回避が「BEPS プロジェクト」の発端であるが、今後のポスト「BEPS 最終報告書」においても、本質的には各国の課税権確保争いになり、自国の税収確保の観点から激しい国際的議論が展開されるであろうし、「BEPS 最終報告書」にミニマム・スタンダード等の拘束力やモニタリング等のけん制が規定されているものの、「BEPS プロジェクト」参加国特に米国や中国等の OECD 非加盟国においては、税制改革や税務執行も自国ファーストの観点で行われることは、想像に難くない。その結果、巨大 IT 企業ではない多国籍企業、特に多くの海外進出を抱える日本の多国籍企業は、追徴課税を受け二重課税がさらに多くなる可能性が高いと予測される。

## 第2節 巨大 IT 企業の BEPS に対する税務執行および税制整備の現状と見通し

### 1. 外国での巨大米 IT 企業の BEPS に対する税務執行および税制整備について

そもそも、「BEPS プロジェクト」の発端は米国の巨大 IT 企業(グーグル、アップル、フェイスブック、アマゾン・ドット・コム、いわゆる GAF A)やスターバックス

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

スなど米国では IRS が満足する納税をしているが米国以外での租税回避策で納税を少なくしていることで、欧州諸国で火がついた。しかし、2015年の「BEPS 最終報告書」の行動計画1（電子経済（Digital Economy）に係る課税上の課題への対処）では、法人税に関して電子経済に固有の BEPS リスクは存在せず、「BEPS 最終報告書」の他の勧告内容を実施することで、BEPS に対して実質的に対応可能であるとの結論に至った。ただし、各国が、条約上の義務と整合的な国内法上の措置として導入することができ、また勧告としてのオプションの導入可能性について引き続き検討するとされていた。それを受け、OECD は 2018 年 3 月に行動計画 1 の中間報告書を公表し、グローバルな IT 企業への課税見直しについて 2020 年までに各国が合意できるような解決策の策定に取り組むとした状況の中で、すでに、巨大 IT 企業に対し、積極的に課税強化の動きも進んでいる。<sup>63</sup>

2013 年 6 月、スターバックスは、節税への取組への消費者の批判を考慮して、英国税務当局に 500 万ポンド（約 7 億 5,000 万円）の法人税を自発的に支払ったことを公表した。英国政府は 2015 年に意図的に税金を逃れた場合には高税率を適用する通称「グーグル税」を導入し、グーグルは英国税務当局と 1 億 3,000 万ポンドの追徴で合意したと発表した。<sup>64</sup>

2017 年 12 月、イタリア税務当局は、アマゾン・ドット・コムが 1 億ユーロ（約 130 億円）の追徴を支払ったと発表し、2017 年 5 月グーグルが 3 億ユーロの追徴支払いの合意をとりつけたとしている。フランスとスペインでは、グーグルの現地法人が租税回避で家宅捜査をした。<sup>65</sup>

欧州連合（EU）の欧州委員会は、2015 年に、スターバックス、フィアット・クライスラー・オートモービルズ、マクドナルドがオランダやルクセンブルクと米国との租税条約を利用して二重非課税になっている税優遇が違法と判断し、2,000 万ユーロ（27 億円）～3,000 万ユーロ（41 億円）の追徴を提示した。<sup>66</sup> 欧州連合（EU）の欧州委員会は、2016 年には、アイルランドの税制優遇措置が EU 法に違反するとして、同国がアップルに認めていた税制優遇によって損ねていた税金を取り戻すため最大 130 億ユーロ（約 1 兆 7 千億円）をアップルに追徴するよう求めて、2018 年 4 月にアイルランドが欧州連合（EU）の欧州委員会の指示を受け入れアップルから税金の追徴を始めることで合意したと報道されている。<sup>67</sup> 2017 年 10 月には、欧州連合（EU）の欧州委員会はルクセンブルクがアマゾン・ドット・コムに最大 2 億 5 千万ユーロの違法な税優遇を与えていたと認定し、追徴課税で取り戻すように指示した。<sup>68</sup> さらに、2018 年 3 月には、米 IT 大手を念頭に置いた「デジタル税」の導入も加盟国に提案し

た。欧州連合（EU）の欧州委員会のデジタル課税案では、従来のように利益に対してでなく、EU 域内の売上高の3%を課税する。EU 全体の税収見込みは年50億ユーロと見込んでいる。<sup>69</sup>

2018年10月に、英国政府は2020年4月から他の先進国に先行して、IT大手を狙い撃ちした新たなデジタル課税に踏み切った。G20やEUなどの場でも主要テーマになっているものの、各国の利害がぶつかり合意形成が難航していたが、英国がしびれを切らし、見切り発車したと言われている。新税制案は、ソーシャルメディアのプラットフォームや検索エンジン、オンライン取引を手掛ける業者が対象で、英国で稼いだ売上高に2%課税するとし、世界の売上高が年間5億ポンド（約720億円）以上の黒字の事業部門だけを対象にする方針であると発表した。<sup>70</sup>

2018年12月に、フランス政府もIT大手の広告収入やデータ売買によって得た収入などに税金をかける「デジタル税」を2019年1月からは始めると発表した。年間5億ユーロ（約650億円）を見込んでいる。<sup>71</sup>

EU以外では、イスラエルが2016年に外資系のネット企業（グーグル、フェイスブックなど）に対し、国内からのアクセス数の多さなどを基に課税する新ルールを実施。IT大手に対する課税強化は、イタリアやオーストラリアやインドネシアやインドやマレーシアなどに広がっている。<sup>72</sup>

## 2. 日本での巨大IT企業のBEPSに対する税務執行および税制整備について

一方、日本では、2009年に東京国税局が米アマゾンの日本事業を巡り、日本の施設をPEと認定して約140億円の追徴課税の処分を下した。<sup>73</sup>だが、当時の国際課税ルールに基づく日米租税条約があるため、相互協議で、追徴課税が取り消されたようである。<sup>74</sup>

2016年には米アップルの日本で音楽や映像のインターネット配信事業行っている子会社が20%の源泉徴収が必要な使用料支払いをiPhone等のアップル製品の取引に一定割合上乗せする形で、源泉徴収を逃れていたとして120億円追徴したと報道されている。<sup>75</sup>

2019年1月グーグルの日本法人が、広告事業を担いながら広告料で得た利益を、日本の法人税の実効税率（当時32.11%）より低いシンガポール（同17%）に移すことで、日本国内での税負担を抑えていたと東京国税局が判断して、約35億円の追徴を指摘された。グーグル側は、追徴課税に対する修正申告を認めるコメントを出した。

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

しかし日本では、IT 大手への適正な課税が難しい理由は、企業活動の実態を把握しにくいことにある。一つは、IT や経済のグローバル化で日本に拠点がなくとも利益を生み出すことが可能になったからだ。日本国内に工場などがあるような企業活動の実態把握ができる税務調査とは大きく異なり、米 IT 大手については、契約方法や関係者の有無、日本法人の権限など実体が把握できないと言われている。米 IT 大手の地域別の売上高や利益の情報開示に消極的な姿勢も、税務調査を難しくしている。グーグルの親会社のアルファベットの 2017 年の売上高は 1,100 億ドル(約 12 兆円)だが、日本市場での売上高は、日本法人が合同会社のため決算公告が不要のため、非公表になっている。<sup>77</sup>

### 3. 巨大 IT 企業の BEPS に対する税務執行および税制整備の今後の見通し

もちろん、現行の国際的な法人税ルールが、国際展開する企業に対し、支店など経済拠点に基づいて各国で課税額を計算するのが原則であるため、拠点をほとんど持たずにネットを通じて莫大な利益を得る米 IT 大手に対する課税は原則が通じないことになっている。そのため、G20 と OECD は、2020 年をめどに、いわゆるネット取引などのデジタル経済に対応した法人税の共通ルールの見直しを目指しているが難航している。背景には、課税額の算定方法などを巡り課税強化を目指す欧州と、グーグルなどの巨大 IT 企業の存在感が高まる米国や、アリババ集団やテンセントという新興 IT 企業を抱える中国と意見の対立があり、足並みがそろっていない。<sup>78</sup>

税制の専門家は、各国で独自ルールが乱立すれば、複数国による二重課税など混乱を生むという懸念があり各国と協調した税制整備の必要性をしている。しかし、巨大 IT 企業の本社が所在する国に偏って納税されている状況の中で、巨大 IT 企業の本社がない日本が、BEPS 状況かもしれない巨大 IT 企業の納税状況にメスを入れられずに、増える財源確保の深刻な問題を抱える中で、国際協調を主張するのが日本であってはだめで、他の国のようにしかるべき税収を確保すべき手立てを考えるべきであろう。

税の徴収権(課税権)は国家主権に基づく固有の権利と位置付けられ、他国の支配に服さない統治権力である租税高権と呼ばれている。そういう事情の中で税制の国際協調というのは通商問題等に比べ各国ともあり得ないものであるはずだ。G20 で BEPS を最重要課題と位置付けたのは、国際協調とは表向きで、内心は各国とも増える財政事情に対応するための課税権確保の議論であったといえるであろう。<sup>79</sup>

### 第3節 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」に対する日本に よっての影響

「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」が日本にもたらした影響を、①先導的な役割を果たした日本政府、②ポスト BEPS でアジア諸国での課税攻勢を懸念している日本企業、③「BEPS 最終報告書」の勧告に基づき 2015 年以降毎年の国際税制の税制改正により BEPS 対策が期待されている税務執行当局（国税庁や東京国税局等）について、以下のとおり、検証してみた。

#### 1. 日本政府

##### (1) メリット

「BEPS プロジェクト」により BEPS がもたらす「二重非課税」や「価値創造の場と納税の場の乖離」という問題が各国で認識されたことが挙げられる。すなわち、「BEPS 最終報告書」の勧告が実施されることになり、各国政府にとっては、多大なコストをかけることなく多国籍企業の租税回避行為を防止することができ、BEPS による税収の減少を防ぐとともに、税制に対する信頼を回復することが期待できる。

また、これまで、二国間租税条約を悪用して多くの国際的租税回避が行われたことにより各国で多くの税収が失われてきたが、「BEPS 最終報告書」の勧告により BEPS 防止措置実施条約が租税条約関係の抜け穴を防ぐために策定された。その結果、既存の二国間租税条約を改正することなく、この BEPS 防止措置実施条約という一つの条約に署名し、各国の国会で一度承認を得ることによって、その国や地域はその国の納税者が関係する国際的租税回避を一定程度防止することが期待できる。

2015 年の「BEPS 最終報告書」の勧告により、既存の国際課税ルールを全体的に見直しが行われ新ルールに合わせた国内法の改正の勧告に基づき、平成 27 年

(2015 年) 度税制改正以降、毎年税制改正を行うことができた。平成 27 年 (2015 年) 度税制改正で「国外転出時課税」及び「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し」を導入し、平成 28 年 (2016 年) 度税制改正では移転価格税制に係る「同時文書化」や「国別報告書」などが導入され、平成 29 年 (2017 年) 度税制改正では、外国子会社合算税制が抜本的に改正され、平成 30 (2018) 年度税制改正では、PE の定義を含む関連国内税法を改正し、平成 31 年 (2019 年) 年度税制改正では、収益相応性基準の導入など移転価格税制の見直しを行った。

「BEPS プロジェクト」には OECD 加盟国のみならず、OECD 非加盟国の G20 メンバー国 8 か国 (中国、ロシア、インド等) も OECD 加盟国と同様に意見を述べ、

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

「BEPS 最終報告書」の取りまとめの意思決定に参加した。その結果、G8/G20で、議題に上がるなど国際協調を図ることができた。また、ヨーロッパ人以外では初めて浅川財務官が OECD 租税委員会の議長になり日本政府挙げて「BEPS 最終報告書」策定に先導的な役割を果たし、2015 年の 11 月の G20 の首脳から全面的な支持を得た。

### (2) デメリット

各国では、人口減少、高齢化、および社会保障費対策費用の増加など財政事情が窮しているなか、租税政策でも、法人税減税等で、自国企業の成長及び国際競争力を支援している状況の中で、「BEPS 最終報告書」は、コンプライアンス・コストの増加や、外国税務当局の徴税強化により連結利益の減少により日本に本社がある多国籍企業の業績の足を引っ張ることになるであろう。

2019 年 2 月に政府は、東日本大震災後の 2012 年 12 月に始まった現在の景気拡大局面が 75 ヶ月に達して戦後最長を更新しているとしている。<sup>80</sup>しかし、景気回復で所得税収が増えても法人税収があまり増えていないとしたレポートがある。<sup>81</sup>2012 年度と 2015 年度に法人税率引き下げによる減税の影響があったが、2012 年度から 2017 年度にかけての国内法人の連結ベースの経常利益は 5 年連続で過去最高を更新しているにもかかわらず、2.2 兆円の法人税収の増加（その間の所得税収の増加 4.9 兆円）にとどまっている。さらに、その理由が、日系多国籍企業の事業戦略上の海外移転であるかもしれないが、それ以外にアジア各地での課税強化に窮して日本の本社の利益を海外に移転したり、あるいは現地生産化促進を選択しているなら、今後 BEPS プロジェクトの勧告を利用してアジア各国等でより厳格な税務調査による徴税強化がなされると、さらに法人税収の伸び悩みという深刻な事態になりかねない。また、進出先の現地法人が実際あまり儲かっているのに、現地税務当局による移転価格税制の執行上、赤字または少ない所得は認容せず一定の利益を約束しなければならない移転価格課税の追徴が横行しており、現地法人の法人税負担が増えてくることになると、その分、日本本社からの支援が続いたりして、最終的には現地法人の清算撤退をせざるを得ず、その場合に日本の本社にとっては海外投資損失として巨額の特別損失を計上することになり、それが日本での法人税収減の拍車がかかるのではないかと予想される。また、内部留保が増えていて約 430 兆円といわれているが、必ずしも国内での利益留保が増えているのではなく、そのうち約 280 兆円が海外の工場や設備資産で、海外投資が増えている結果ともいわれている。

BEPS 行動計画 13 の勧告に基づき平成 28 年（2016 年）度税制改正により「同時

文書化」や「国別報告書」等の作成義務が導入されたが、これら作成にあたり税理士法人等への支払いはすべてコンプライアンス・コストといえどもそれまでだが、それらはすべて損金となり、法人所得を減らし、法人税収減となるであろう。もちろん、その分、税務執行費用が少なくなれば相殺されるかもしれない。

## 2. 日本企業

### (1) メリット

日系多国籍企業は、日本においては、決められた制度における納税自体は企業の社会的責任の一環であるとの考えが根強く、積極的にクロスボーダーの経済取引を利用した過剰な節税策を実施している企業は少ないといわれている。そのため、日系多国籍企業にとっては、租税回避を行う外資系多国籍企業との競争条件の不利が是正されることが期待できる。

また、「BEPS 最終報告書」の勧告を、各国が順守すれば、多国籍企業にとって、各国で国際租税制度の統一的な運用が期待でき、現地での法人税負担の予測可能性が高くなり、事業戦略も策定しやすくなるであろう。

### (2) デメリット

日本国内の法人数は約 250 万社で、そのうち平成 29 年(2017 年)10 月 1 日時点で海外に進出している日系企業の総数(拠点数)は、75,531 拠点で、前年より 3,711 拠点(約 5.2%)の増加となり、過去最多となっている。<sup>82</sup>

一方、日本に來ている外資系企業数が 3,266 社<sup>83</sup>(2018 年 3 月末現在)であり、日本に本社がある多国籍企業の海外進出が突出している。それらの現地企業が海外で厳しい税務調査による徴税強化の影響を受けたり、あるいは影響を受けないように事前に意図的に利益を多く残すような行動をとった場合、日本国内の本社等の利益に影響が出てきたり、連結決算での法人税等の負担が増えて、最終利益が減り、企業の内部留保や設備投資に悪影響が出る。

BEPS 行動計画 13 の移転価格文書化の勧告には、特に非 OECD 加盟国は自らの課税権確保に従来以上に強化しようとして強い関心を有していた。同勧告に基づき平成 28 年(2016 年)度税制改正により新たに「同時文書化」や「国別報告書」等の作成が求められている。国別報告書は BEPS 最終報告書においてミニマム・スタンダード(すべての OECDG20 加盟国が一貫した実施を約束するもの)とされ、三文書の中でも特に拘束力の強い内容になっている。

今後、場合によっては、企業は、課税当局に新たな機密性の高い企業情報を記載した文書を提出しなければならなくなる。日本では、税務当局が中心となって他の行政



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

当局（たとえば、警察や税関や公正取引委員会など）とする情報の交換はほとんどないが、海外では税務当局を含みオール調査捜査当局が一体となって行動することがあり、機密情報の記載された両文書が子会社を通じてライバル企業に漏洩する恐れがある。また、提供された数値情報のみに依拠して、新興国の課税当局からの不適切な課税が行われるのではないかとの心配もある。課税当局がそれらの文書をもとに一層、厳格な税務調査を行ったり、本来の目的から逸脱して利用する恐れもある。また、各国の税務当局が新たな国際課税ルールを自国の都合の良いように恣意的に解釈したりあるいは一国主義的な動きが出てきた場合、その結果、企業に莫大な税金が課せられたりすることが懸念されている。<sup>84</sup>

中国のように WTO に加盟していても知的財産侵害が横行し、まったく改善されていない。同様に、BEPS プロジェクトに参加しても非 OECD 加盟国であることをいいことに、いいとこ取りして日系企業などの現地法人への徴税強化に使う可能性がある。すでにアグレッシブな PE 認定により中国を中心にアジア各国で追徴認定を受けているが、今回の BEPS 行動計画 7 の勧告に基づき PE 認定の人為的回避への対応での準備的・補助的活動について引き渡し等に関連するすべてについて、準備的・補助的性質に限り PE にあたらずと明示したことは日本企業には心強いものになっている。<sup>85</sup>

また、オンライン販売のための巨大倉庫は、実質的に判断して準備的・補助的性質ではないため PE と認定されたことは意義があった。しかし、準備的・補助的性質については実質判断を行うことになるので、各国の税制改正についてはその内容を理解して立法し、執行すれば問題はないはずであるが、その解釈や執行がずれていると日本企業に悪影響を与える可能性が強い。また、BBEPS 行動計画 7 の勧告に基づき PE 認定の人為的回避への対応において倉庫の形態の一部を PE とする対策が提案されている。それを拡大解釈して普通の倉庫に対して PE 課税がされてしまう可能性がある。

また、BEPS 行動計画 8～10 では価値創造の場での考え方があるが、価値は何なのかが問題である。生産という価値もあれば、需要という価値もあり、価値の考え方で見解が分かれる。開発途上国の利害を反映した国連移転価格マニュアルがあり、中国はロケーションセービングを重視し、国外関連取引に関する利益は中国においてより多く計上すべきことを強調しており、租税主権の問題として相互協議では全く解決していない。

BEPS 行動計画 8～10 の勧告ではロケーションセービングは所有・管理することができないことから無形資産にあたらないとされたが、ミニマム・スタンダードに比べ

拘束力が弱く、中国の税務執行では、自国に都合がよい場合には無形資産と認定して無形資産からの収益の増額調整を通告するなど使い分けしていくと考えられる。<sup>86</sup>

また、平成28年(2016年)度税制改正により新たに同時文書化や「国別報告書」等の作成が求められることになったが、企業がこれを作成するにあたり四大監査法人系の大手税理士法人に作成依頼することになると、売上が1,000億円以上の大企業の場合、「国別報告書」など4つの報告書の作成費用が1,000万円かかるといわれており、さらにローカルファイルについては、利益のベンチマークを3年ごとに更新しなければならないだけでなく、それに100万円以上かかるといわれている。大手税理士法人にとって2017年以降、多数の多国籍企業から同時文書化事務サポート依頼の特需が到来しているといわれている。

### 3. 日本の税務当局(国税庁、東京国税局)

#### (1) メリット

BEPS行動計画で、多国籍企業の租税回避に対し国際協調して取り組んでいるということで、あわせて実際は直接関係がないがパナマ文書等の富裕層の租税回避へも対処しているのではということから納税者からの信頼をえて、税務当局に対する信頼が高まっている。

従来の文書化義務と資料情報の提出義務がBEPS行動計画13の勧告を踏まえ平成28年度の税制改正で強化された。これを同時文書化という。法人が国外関連者との間で国外関連取引を行った場合には、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類を、確定申告書の提出期限までに作成し、7年間の保存義務が設けられた。(これをローカルファイルという)さらに、新たに、国別報告書(多国籍企業グループが各国で行う事業活動にかかる収入金額、税引き前利益の額、納付税額などを記載した国別報告事項を記載した文書)、マスターファイル(多国籍企業グループが各国で行う事業活動についての概況)、最終親会社等届け出事項(最終親会社等に関する情報)も企業から提出を受けることになった。移転価格税制が適正に執行するためには、課税に必要な所用の資料が課税当局の手許にスムーズに集められることが必須であり、従来よりも移転価格調査の選定に役に立ち、より多国籍企業の実態解明につながることを期待される。

#### (2) デメリット

なお、外資系企業については、ローカルファイルの提出のみであり、日本の税務当局が国別報告書やマスターファイル等が必要な場合には租税条約に基づく情報交換により入手することになっている。これは、BEPS行動計画検討の際に、海外子会社

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

を通じて提出すると現地の合弁先にその情報が流出したり、海外子会社がある税務当局から国別報告書等の資料で安易に不適切な追徴課税を受ける可能性があり、原則、租税条約に基づく情報交換で入手することになっている。日本の税務当局が同情報交換で国別報告書を入手しようとしても、相手国から国別報告書等を入手できるまでかなりの時間を要して、その間に追徴の時効が来るかもしれないし、何よりも税務職員の仕事異動が毎年7月にあり、数年かけて税務調査をやることがほとんどあり得ないので、日本では租税条約の規定に基づき外国税務当局から情報収集して外資系多国籍企業の租税回避の実態解明することや、移転価格の税務調査をすることはほとんど不可能であろうと推測される。

### 第4節 多国籍企業の租税回避策に対する日本の税務執行上の法制度上の問題

次に多国籍企業の租税回避策に対する日本の税務執行上の法制度上の問題を取り上げることとする。

#### (1) 立証責任の問題

我が国における税務訴訟における立証責任の一般的なあり方としては、これまですべての立証責任を税務当局が負うことを一般的なあり方と行政側、実務家側、学者側と三者とも認識されてきたが、これは国際的に各国の状況と比較・確認してみると、以下のような実態であり、わが国の在り方が国際的なスタンダードとは言い難い事実が明らかである。<sup>87</sup>

##### ① 米国

原則は納税者が負うこととされているが、一定の要件を満たす場合は納税者から税務当局に移行する。

##### ② 英国

一般的に納税者

##### ③ フランス

一般的に納税者

##### ④ ドイツ

税額増加については税務当局、税額軽減については納税者

##### ⑤ イタリア

一般的に提訴・上訴人で、納税者とされる。

##### ⑥ カナダ

一般的に納税者

⑦オーストラリア

一般的に納税者

⑧中国

納税者が負う。

以上のように、各国の税務訴訟における立証責任を見ると、原則的には納税者側に置かれていることが一般的である。したがって、イギリスやフランスでの巨大 IT 企業に対する最近の課税も達成できたのであろう。現状の日本の立証責任では、「BEPS 最終報告書」でいかに法整備がなされようと、納税者に対する威嚇にはなるが、巨大 IT 企業をはじめとする多国籍企業の租税回避策や BEPS に対し、イギリスやフランス等のように毅然として課税できないであろう。

また、日本の司法当局には、国際課税の立証責任上の認識に厳しいものがある。たとえば、「所得税更正処分取り消し請求控訴事件の東京高等裁判所平成 24 年（行コ）第 421 号（平成 25 年 5 月 29 日第 17 民事部判決）」での司法判断では、「シンガポール税務当局から情報を収集したように、国には、外国との間の租税条約や租税協定によって、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている。したがって、課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいいい難い。」とされている。その場合、「証拠との距離」を立証責任の判断に関して軽視されていること、銀行機密とした情報などへのアクセスが認められないことを相手国が決めたり、租税条約 26 条に一般的に提供拒否が認められている項目があり相手国の判断で提供拒否がなされることなど、税務当局にとっては司法当局の判断は妥当でないと思われるものの、現状では、税務当局の立証にはハードルが高い。<sup>88 89</sup>このようなことは、他の国ではありえなく、まして外資系企業に対する追徴課税案件で税務当局に不利になるような裁判所の判断は、大多数の国ではありえないと思われる。それは、課税権というのは、その国独自のいわゆる租税高権であり、国のための歳入確保という大義名分が司法でも優先されるのが当然の実情と思料される。

さらに日本独特の青色申告制度があり、その恩典の 1 つに税務調査がらみとして、推計課税の不適用（法人税法第 131 条、所得税法第 156 条）と更正処分の際の理由付記がある。青色申告の更正の場合に、この更正の理由付記がなされていなかったりあるいは不十分であった場合には、それだけで更正処分の取消し理由となる。外資系多国籍企業の事案については、一般的に課税処分の根拠となる理由が海外に存在し

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

ている可能性があり、理由付記不備で課税処分すべてが取り消される可能性が高く、税務当局の外資系多国籍企業に対する税務調査を難しくしている。

したがって、今後の「BEPS プロジェクト」下においては租税条約の濫用や BEPS が生じているとの指摘がなされた場合（税務当局がその指摘（主張立証）をした場合）については、その取引について租税条約の濫用や BEPS の事実がないこと（移転価格の場合には独立企業間価格）を明らかにする情報を提出することを義務化し、根拠となる具体的情報の提出できない場合には、立証責任が転換されることするべきであろう。

今後、速やかに立証責任の転換規定できない場合、せっかく「BEPS プロジェクト」下の新しい国際租税制度の枠組みができようと、それに付随する税制改正がなされても、強力な税務執行の武器として、公平な課税負担の目的を達成できないであろう。まして外資系多国籍企業の租税条約の濫用による租税回避や BEPS について公平な負担を求める課税ができないであろう。

また、現状のままであれば、移転価格税制においては、日本以外の立証責任が納税者サイドにある強い税務執行の法制を持つ国で、例えば、日本企業の現地法人は現地で利益を膨らまし多く税金を払うようにして、現地での徴税攻勢を免れるようにするのである。そのため、日本にある本社（親会社）は、現地法人（子会社）との取引を通じて自社の利益を減らすか、あるいは税務当局と APA を結んで子会社の利益を増やさなければいけないようにして、親会社で子会社の利益の価格調整をして親会社の利益を減らすことになるであろう。どちらにしても日本で親会社が日本に納付する法人税額が減ることになる。

### (2)相互協議の問題

BEPS プロジェクトの行動計画 14 では租税条約に関連する紛争の解決に用いられる相互協議（MAP）について、その効果的かつ効率的な実施の障害を取り除くために採るべき措置を表示している。具体的には、以下の 3 項目を実現するために各国が実施をコミットした最低限の措置（ミニマムスタンダード）を明示した。①相互協議に関連した租税条約上の義務を誠実に履行し、相互協議事案を迅速に解決すること、②租税条約に関連する紛争の予防と迅速な解決を促進する行政手続きを行うこと。③要件を満たす納税者に対して相互協議の機会を保証すること。の 3 点である。

しかし、次のような相互協議における構造的な問題の解決は今後とも難しいであろう。

現在、国税庁の相互協議担当者数は、私が勤務していた 1998 年の 17 名から 2017

年現在 44 名に増えていて、おそらく世界一の数であると思う。それは、日本企業の海外法人が現地での移転価格税制に基づく課税攻勢を受けていることでの相互協議や将来の追徴リスクを避けるための二国間 APA が増えているためのものである。<sup>90</sup> 日本で日本の親会社を移転価格で更正決定して相互協議になった事案では、例えば武田薬品工業事案や本田技研工業事案は相互協議相手国から課税に疑義がでて相互協議を拒否された結果、その後、武田薬品工業事案では審査請求で課税の大部分が取り消し<sup>91</sup>に、本田技研工業事案では裁判で国税側が敗訴した<sup>92</sup>。さらに、日本の親会社を課税して、海外の子会社がある国に相互協議を持ちかけても、対応的調整をすることには乗り気でないということもあり、日本での課税事案が減っているようである。また、日本にある外資系企業を移転価格課税する事案も外資系企業からの二国間 APA、独立企業間価格を算定する手法には TNMM<sup>93</sup>（実質は CPM<sup>94</sup>）が主流になっており、日本に来ている外資系企業の利益率は、独立企業間価格算定のための比較対象企業の日本企業と比べ、利益率が高いため日本の税務当局は追徴が難しいし、また二国間 APA を申し立てる必要がないのである。

途上国については、相互協議の体制や権限が貧弱であり、さらに現地日系企業に追徴課税しようとする途上国の現場の税務署の意見が強いため、相互協議担当者の判断で追徴額の下方修正や取り消しを提案しにくく、相互協議が進まないことが多い。そのため、現地日系企業は、現場税務署から延滞税や罰金の威嚇もあり、相互協議や訴訟に持ち込まないことを条件に出し追徴税額を切り下げ交渉して譲歩し、二重課税を受け入れることが多いようである。

国税庁が外国税務当局と日本法人の現地子会社（つまり現地日系企業）の課税事案の相互協議をするにあたり難しいことは、日本で相手国に本社がある企業の日本法人（つまり外資系企業）を課税した事案も持っていなければ、相互協議を提案しても、外国税務当局は相互協議に乗り気でなく、中国のように交渉の直前キャンセルなどが行われることになる。かりに相互協議が開催されても、日本での課税事案（外資系企業に対する課税事案）がなければ、相手国は日本法人の現地子会社の追徴金額を減額したり取下げしたりして譲歩することは、極めて困難と思われる。「BEPS 最終報告書」の行動計画 14 で相互協議の効果的な実施についてミニマム・スタンダードの実施状況をモニタリングすることになっているが、外国税務当局の相互協議担当者の気持ちは、そもそも租税条約という国際法が優先というよりも税務職員は税金を多くとることが使命であるという認識が強く、「BEPS 最終報告書」の勧告後、外国税務当局の日系企業に対する移転価格や PE に関して課税攻勢があっても、相互協議の進展

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

はほとんど期待できない。つまり、TNMM（実質 CPM）で、赤字は認められず、5%程度の利益に修正申告し二重課税を受け入れたり、税理士法人に多額の報酬を払い二国間 APA を取り付け現地企業が赤字であっても、日本の親会社の価格調整で、現地企業を黒字にして、日本の親会社の利益を黒字にした分減額するということになるであろう。

また、日本の親会社の利益が海外子会社に流失しているとして移転価格課税で追徴課税しても、流失先の子会社の利益減額を求める対応的調整を求めて流出先の国に相互協議を求めても、かつて日本で追徴課税した武田薬品工業事案や、本田技研工業事案のように流出先税務当局は相互協議に応じてこない。現実としては、日本企業の海外子会社の利益が少ないとして、現地で追徴を指摘されて、日本企業の親会社が国税庁に現地企業が現地国税務当局に相互協議を求めているケースが相互協議の対象になっていると思われる。その際、現地国税務当局は、現地税務署が現地子会社を税務調査後に現地税法に基づき課税追徴を決定したので、今更日本の国税庁と相互協議して当初の課税内容を変更することはできないことが多い。もし、日本で日本に進出している外資系会社の相互協議事案があるのなら親会社がある相手国は相互協議を求めてくるであろう。「BEPS 最終報告書」の勧告に基づき税制改正が行われても、日本で外資系企業を追徴課税は立証責任の問題があり追徴課税は難しいであろう。それでは相手国が相互協議に乗ってこないし相互協議で相手国の課税の根拠が問題であると指摘しても、国内法で決まっている通りに追徴課税したので変更できないというし、仮に相手国の日本での進出企業が日本の税務当局に税務調査を受けていると、相手国にある親会社から相手国の相互協議当局に話が伝わっていることがよくあり、相互協議中にも日本が追徴課税すると他の日本企業現地法人の追徴課税を行うと威嚇を相互協議中に受けたことがあった。また、外資系企業の日本での課税問題を執行当局が指摘していると、相互協議はもとより、大統領や日本のある外国大使館や相手国税務当局の高官から苦情が来たこともあった。逆に、日本では海外で日本企業の現地法人が課税追徴されようと、総理大臣や日本の在外大使館や国税庁交換から相手国税務当局に苦情を言うことは私の経験からはなかった。

### **(3) 一般的租税回避行為否認規定の導入の難しさ<sup>95</sup>**

一般的租税回避行為否認規定が日本の現行税法では規定されておらず、今後の導入が難しいといわれている。

日本の現行税法では、学説上も裁判判例上も、名分の法律の根拠なしに租税回避行為の否認は認められないものと解されているところであり、租税回避が行われた場合

に、法令上それを防止するような個別的な否認規定がない場合には、その租税回避行為について、税務上、否認することはできないといわれている。この点、日本には、「同族会社等の行為又は計算の否認」や「組織再編成に係る行為又は計算の否認」といった特定の分野を対象とした租税回避に対する一般的な否認規定はあるものの、すべての分野・取引等に係る租税回避行為を包括的に対象とする一般的否認規定は存在していない。

現在、G7 各国で一般的租税回避否認規定を有していないのは日本だけであり、近年、制定法として租税回避に対する一般否認規定を有していなかったアメリカ、イギリスがそれぞれ 2010 年、2013 年にそれぞれ一般的租税回避規定を設けており、また、G20 各国をはじめ、EU 諸国のほとんどが一般的租税回避規定を導入してきている。また、BEPS プロジェクトにおける議論に見られるように、国際的な租税回避に対抗するためには、各国の税制における協調が必要であり、各国における国内法の整備が求められるところ、「BEPS 最終報告書」では、直接的に国内法に一般的租税回避否認規定を整備すべしとはされていながらも、租税回避に対する個別的な否認だけでは、新たな租税回避行為には対抗できず、各国が協調して国際的な租税回避に対抗するという場面では、国内法においてそのような新たなタイプの租税回避行為に対抗できない国があった場合に、それが国際的な租税回避の阻止を害する要因となってしまうことになりかねない。

## 第7章 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の評価—まとめ

租税高権といわれ、税制及び税務執行は、国によって異なっている。私は税務職員として相互協議の責任者を 3 年経験した経験で多くの国と相互協議を通じて外国税務当局の実態を見ており、日本の税務職員の研修教育や資質は世界でもトップランクであると認識している。日本の税務職員は全員が税務職員としての一定レベルの教育を受け、税務執行に際しては統率されたルールのもと従事しており、税法を逸脱して税務執行することはあり得ないし、租税法主義の考えのもと、日本中どこでも均質で統一されて、税務執行をしている。また、政治外交当局の意向を受けて税務当局の上層部による指示に基づき、特定企業の課税追徴を狙い撃ちすることは日本ではないと思われる。

しかし、外国、例えば米国では、1990 年代のクリントン政権時に、米議会で米国内の外資系企業の納税額が少ないと非難され、米国内外資系企業を狙い撃ちした徴税



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

強化や税制の整備が行われていった。その当時に相互協議していた際、米国内で製造活動をしている日系電機企業の米国での移転価格課税を取り消す条件として、今後、部品調達先を米国内企業から 70%以上調達することを約束することのような通商交渉みたいな提案を出してきたり、日系巨大自動車産業の米国販売子会社の利益率が、冷蔵庫やモーターボートのような耐久消費財の販売会社の利益率と、広告代理店の利益率を合計したものにすべきという理解しがたい提案があった。日本では立証義務が税務当局にあり、青色申告者に対する更正決定には理由付記の要件が厳しいことに対して、米国をはじめ多くの国では税務当局から理解できにくい根拠で追徴提案がなされて、最終的に追徴金額のネゴになるわけで、このような納税者に立証義務がある執行には、日本の国にとどまっている限り納得できないであろう。また、税務調査で課税提案を受け、立証責任がある納税者は膨大な反論資料を用意したり、その際に企業秘密になるような製造原価資料とか調達先すべての名称とか全世界の子会社の利益とか、納税者の反証にあっては資料提出が際限なく要求される可能性がある。

税の徴収権（課税権）は国家主権に基づく固有の権利と位置付けられ、他国の支配に服さない統治権力である租税高権と呼ばれている。そういう事情を勘案すると、TPP など通商問題等の議論における国際協調はありうるが、税制の国際協調という考えはそもそもいざとなれば各国ともあり得ないものであるはずだ。G20 で「BEPS プロジェクト」を最重要課題と位置付けたのは、国際協調とは表向きで、内心は各国とも増え続ける財政事情に対応するために外資系多国籍企業からの課税権確保の議論であったといえるであろう。

以上まとめると、税制の国際協調というキャッチフレーズにおいては、「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の意義を表向きには評価する。しかし、日本も含め各国とも増え続ける歳入確保の財政事情の中であっても、経済の成長戦略の一環として法人税を減税しているところ、「BEPS プロジェクト」や「BEPS 最終報告書」に基づく一連の税制改正は日本企業の成長戦略の足を引っ張り、日本の親会社の利益の低迷をもたらし、その結果、日本での法人税収が伸び悩んだり、日本企業の海外移転による空洞化がさらに進んでいくことになりかねない懸念を指摘したい。また、「BEPS 最終報告書」は多国籍企業全般に規制をかけようというもので、日本企業の海外進出数が中小企業も含めて他国に比べ極めて数が多いという状況を直視し、経営業績が厳しい企業には重いコンプライアンス・コストの負担になることを勘案すべきである。したがって、2015 年の「BEPS 最終報告書」は、2012 年の「BEPS プロジェクト」の発端であった巨大米 IT 企業の国際的な租税回避に対する対策の国際協調

にとどめ、日本でも巨大米 IT 企業の納税の実態を把握できるような立証責任の転換やイギリスやフランスのような巨大米 IT 企業に対して追徴課税ができるような税制改正に専心すべきと提案したい。

## 脱稿後の追記(2019年9月30日時点)

令和元年(2019年)6月8日と9日のG20財務相・中央銀行総裁会議で、巨大IT企業の税逃れを防ぐ課税ルールについて、協議が行われ、2020年の最終合意を目指す行動計画が承認された。<sup>96</sup>課税ルールは、以下の3案が候補と報道されているが、各国の利害が対立し、統一された課税方法の合意が難しいとも報道されている。<sup>97</sup>

案	内容	支持国
英国案	SNSの「いいね」の数や検索エンジンの利用回数に応じて、利用者がいる国で課税される。	欧州の各国
米国案	利用者がいる顧客基盤やブランド価値などを考慮して、その国が課税できるようにする。	中国
インド案	利用者のいる国での売上高や資産、従業員数などに応じてその国が課税できるようにする。	新興国

日本政府案が提案されていないのは残念であるが、上記いずれの案においても恒久的施設があるなしの従来の課税ルールとは大なり小なり異なった考えが導入されることになる。したがって、日本に巨大IT企業が存在しないし今後もあまり期待できない状況を鑑みると、英国案やインド案により、GDP世界3位の経済大国日本に見合う法人税収が期待される案を提案すべきである。今更、政府税調等で国際課税はどうあるべきかの原理原則の議論を延々と行っていくことは、相手国により考えが違い生産的でないと思料される。また、2019年6月29日に閉会したG20首脳会議では、巨大IT企業の課税問題も議題に上がっていたが、この問題も含めて国際協調を強調する安倍首相は議長総括<sup>98</sup>として、日本の役割は各国の考えに対立でなく共通点を見出して国際協調での合意を目指すとは何度も発言した。これは、日本は日本の国益に基づく考えを提案せずに場合によっては日本の国益を度外視して国際合意に導くという考えであり、少子高齢化で今後とも低い経済成長しか望めない日本の財政事情を考えると、到底賛同できない。<sup>99</sup>

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

(注)

1. タックスヘイブン（租税回避地）の会社の設立などを手掛ける中米パナマの法律事務所「モサックフォンセカ」から流出した内部文書。1977年から2015年にかけて作られた1,150万点の電子メールや文書類。21万余の法人の情報の中には、10カ国の現旧指導者12人、現旧指導者の親族ら61人の関係する会社も含まれている。芸能人やスポーツ選手といった著名人の関係する会社もある。国際調査報道ジャーナリスト連合（ICIJ）が入手し、各国の提携報道機関が報道した。
2. OECD各国の政府の債務残高のGDP比は2007年では74%であったが、2013年には112%まで上昇している。（OECD Economic Outlook NO93 June 2013）
3. パリに本部を置くOECDでは、租税委員会（Committee on Fiscal Affairs-CFS）を中心に、OECDモデル租税条約、OECD移転価格ガイドライン等といった重要な分野において、国際的な共通課税ルールの整備と各国の有する知見や経験の共有化が図られている。
4. 2011年11月のG20サミットで、日本は、「租税に関する相互行政支援に関する条約」（「税務行政執行共助条約」）等に署名し、2013年10月1日に発効した。
5. グーグルの2006年から2011年にかけての英国内での売り上げは180億ドルに達したものの、英国内での法人税の納税額は1600万ドルに過ぎず、これは、アイルランドに利益を移転する租税回避スキームによるものであり、法人税の回避目的でなされているとされている。
6. the New York Times, The Times, The Guardian, Bloomberg など
7. OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 11 2015 Final Reportにある。ただし、渡辺智之著「BEPSを巡るデータ上の問題」日本機械輸出組合（2016）では、この推計について手法に疑問と数字に課題を提言している。
8. 日本経済新聞 2014年6月12日朝刊
9. 日本経済新聞 2018年9月19日朝刊
10. EY 税理士法人編(2017)「詳解新しい国際課税の枠組み BEPS の導入と各国の税制対応」第一法規等
11. この背景には、英国が財政赤字縮小に向け徴税強化と戦後最大の歳出削減を国民に強いている中で、国際的大企業が英国での税負担を最小限にしていることに対し、象徴的に非難するためであった。
12. 英国議会で俎上に上がったスターバックスやグーグルやアマゾン等の企業は、米国内では、法人税率 35%相当の納税額であり、全世界連結ベースでの法人税負担の大部分が米国での納税額であった。（2013年10月24日の税制調査会資料より）
13. Double Irish with a Dutch Sandwich
14. スターバックスの手法は、英国子会社の口銭支払、ライセンス料支払い、および借入利子支払による英国課税所得の圧縮である。（2013年10月24日の税制調査会資料より）

15. 2018年5月17日日本経済新聞朝刊、「経済教室巨大IT企業と税制」今村隆著
16. 望月一央「BEPS-動き出した国際税務基準」、中央経済社
17. Internal Revenue Service で、日本の国税庁にあたる。
18. Advance Pricing Agreement (事前確認) の頭文字で、企業が今後数年間行う国外関連取引の価格設定について、税務当局から事前に確認を取ることで、移転価格調査・課税を回避する制度である。
19. 2017年の米国税制改正で、外国子会社に留保される累積未配当利益について強制みなし配当課税が導入され、米国への多額の資金還流がなされ、米国経済の好調の要因となっている。
20. BEPS の議論による批判を受け、アイルランドは、管理支配基準を2015年1月から新規参入企業には適用せず、すでに管理支配基準を適用している企業については2020年までの適用となって、ダブルアイリッシュ適用を廃止することになった。
21. 実際には、米国国外からの収入について、アイルランド子会社Bの口座を介在させることなく、オランダ法人の口座に入金し、その後、英国領バミューダにあるアイルランド子会社Aの口座に直接振り返る形を採用することにより、完全なオフショア所得とする実務面の工夫が採用されている。
22. 国税庁HP及び「ファイナンス」2015年11月号、財務省
23. 後述の第4章BEPS防止措置実施条約(多数国間協定)参照
24. 望月一央「BEPS-動き出した国際税務基準」、中央経済社
25. EY税理士法人編(2017)「詳解新しい国際課税の枠組みBEPSの導入と各国の税制対応」第一法規等
26. 川田剛(2018)「国際課税の基礎知識十訂版」、税務経理協会
27. 2015年10月23日第24回税制調査会の説明資料「税源侵食と利益移転解説文(仮訳)」をもとに作成した。原文は「OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement」である。
28. EY税理士法人編(2017)「詳解新しい国際課税の枠組みBEPSの導入と各国の税制対応」第一法規
29. 電子経済のビジネスモデルである電子商取引等では、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動の実施が可能であり、税制の最も基礎的概念である「国内」と「国外」という税法の適用範囲の区分が曖昧で、これまでの国際税務の考え方では不都合が生じる。
30. 2008年のEC指令により、欧州では、2015年1月以降、電子商取引・電気通信・放送サービスに課される付加価値税(VAT)について、提供者受領者の所在地の如何を問わず、受領者の所在地で課税することとなった。
31. 川田剛(2018)「国際課税の基礎知識十訂版」、税務経理協会
32. ハイブリッド・ミスマッチとは、金融商品や事業体に対する各国の税務上の取り扱いが異

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

なっていることを指し、これを利用することで、単一の支出について二重に損金算入したり、支払地国で損金算入、受領地国で益金不算入（いわゆる二重非課税）となるケースが生じている。

33. EY 税理士法人編(2017)「詳解新しい国際課税の枠組み BEPS の導入と各国の税制対応」  
第一法規
34. CFC とは Controlled Foreign Company の頭文字で、軽課税国・地域に設立された子会社等をいう。企業グループが同子会社等に意図的に所得を移転することによる租税回避に対抗するため、同子会社等の所得を親会社の所得として課税するルールを CFC ルールという。
35. 会社単位で所得を合算すること。
36. 特定された CFC 所得のみを合算すること。
37. 川田剛(2018)「国際課税の基礎知識十訂版」、税務経理協会
38. 川田剛(2018)「国際課税の基礎知識十訂版」、税務経理協会
39. 南波 洋「Tax update 恒久的施設 (PE) 関連規定の改正 (平成 30 年度税制改正)」『情報センサー2018年11月号』
40. 企業が、実質的な支配下にある海外の関連企業との取引に際して、恣意的な価格決定を行い、国内の課税所得が減少した場合には、第三者との間で成立するであろう、通常の価格(独立企業間価格)で取引が行われたものとみなして課税する仕組みの税制。
41. 国外関連者間で無形資産を譲渡し、譲渡後、その無形資産の価値からして、譲渡時の対価と大きく乖離している事実が判明した場合には、その後、当初の対価との乖離部分を譲渡した法人の収益として認識するという考えかたが、所得相応性基準である。
42. 移転価格税制におけるディスカウント・キャッシュフロー法 (DCF 法) とは、国外関連者との間で特定無形資産の売買を行う際の取引価格を、その特定無形資産を使用することによって得られる将来収益の割引現在価値によって算出する方法である。
43. 選択肢を示して、各国の実情に合った制度を組み立てていく方式。
44. 川田剛(2018)「国際課税の基礎知識十訂版」、税務経理協会
45. 2019年3月29日現在：85カ国・地域が署名。内、23カ国・地域が批准書等を寄託。(財務省 HP)
46. TPP 協定と同様に、トランプ政権の掲げる「アメリカ・ファースト」に鑑みて、多国間ではなく二国間の交渉を重視したと思われる。(2017年11月1日付け日本経済新聞「財務省、外資への法人税課税の対象拡大」より)
47. 財務省 HP の「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」より
48. 上谷田卓「多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止」、『立法と調査 2018年4月号』
49. 板津直孝「国際課税の動向と平成 30 年度税制改正—多数国間条約に影を落としたアメリカ・ファースト—」、2018年、『野村資本市場クォーターリー』

50. 望月文夫「図解国際税務平成30年版」、大蔵財務協会
51. 「新たな国際課税ルールを策定「BEPSプロジェクト」の取組と概要」『ファイナンス2015年11月号』、財務省
52. OECD租税委員会を京都で開催」『ファイナンス2016年8月号』、財務省
53. 「新たな国際課税ルールを策定「BEPSプロジェクト」の取組と概要」『ファイナンス2015年11月号』、財務省
54. 2016年9月浅川財務省財務官へのインタビュー（FNホールディング）
55. 21世紀政策研究所は1997年に創設され、経団連の公共政策のシンクタンクとして多くの論文・報告書を取りまとめ、政策提言を行っている。
56. 21世紀政策研究所経団連経済基本本部編著「BEPSQ&A 新しい国際課税の潮流と企業に求められる対応」、経団連出版
57. 一般社団法人日本経済団体連合会「BEPSプロジェクトを踏まえた今後の国際課税に関する提言」2016年4月19日
58. EY税理士法人編（2017）「詳解新しい国際課税の枠組み BEPSの導入と各国の税制対応」第一法規
59. 「新たな国際課税ルールを策定「BEPSプロジェクト」の取組と概要」『ファイナンス2015年11月号』、財務省
60. 「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—BEPSプロジェクトの重要積み残し案件の棚卸し検証—」2018年6月、21世紀政策研究所
61. 一般社団法人日本経済団体連合会 「BEPSプロジェクトを踏まえた今後の国際課税に関する提言」2016年4月19日
62. 租税の賦課、すなわち課税という行為は、国家主権に基づく固有の権利と考えられている。この固有の権利を租税高権と呼ばれている。
63. 日本経済新聞朝刊 2018年11月11日
64. 日本経済新聞朝刊 2013年6月25日
65. 日本経済新聞朝刊 2018年4月6日
66. 日本経済新聞朝刊 2015年12月4日
67. 日本経済新聞朝刊 2018年4月25日
68. 日本経済新聞朝刊 2017年10月5日
69. 日本経済新聞朝刊 2018年4月6日
70. 日本経済新聞朝刊 2018年10月30日
71. 日本経済新聞朝刊 2018年12月18日
72. 日本経済新聞朝刊 2018年4月6日
73. 日本経済新聞朝刊 2009年7月5日
74. 日本経済新聞朝刊 2015年7月2日
75. 日本経済新聞朝刊 2016年9月7日
76. 日本経済新聞朝刊 2019年1月15日

## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

77. 日本経済新聞朝刊 2019年1月16日
78. 日本経済新聞朝刊 2018年10月30日
79. 望月一央「BEPS-動き出した国際税務基準」、中央経済社
80. 2019年4月26日、「3月の鉱工業生産が前月比0.9%減となり、1-3月期の日本経済がゼロないしマイナス成長となる公算が高まり、景気動向指数でも「景気後退」入りとなることが確実だ。」と日本経済新聞で報道されている。
81. 是枝俊悟「景気回復で所得税が増えても法人税が増えていないのはなぜか？」2018年10月2日、大和総研
82. 「海外在留邦人数・進出日系企業数の調査結果」平成30年5月31日外務省
83. 「平成30年外資系企業動向調査」2019年3月29日経済産業省
84. 日本経済新聞朝刊 2013年12月7日、「国際租税制度に係る多国籍企業対応・影響等調査」2017年3月EY税理士法人、「BEPSを踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する調査」2016年3月TMI総合法律事務所、「企業のBEPS対応を語りつくす」税務弘報2016年9月、
85. 一般社団法人日本経済団体連合会「BEPSプロジェクトを踏まえた今後の国際課税に関する提言」2016年4月19日
86. 一般社団法人日本経済団体連合会「BEPSプロジェクトを踏まえた今後の国際課税に関する提言」2016年4月19日
87. 居波邦泰(2017)「BEPSによる国際課税制度下での立証責任に対する一考察」、『税務大学校論叢87』
88. 居波邦泰(2017)「BEPSによる国際課税制度下での立証責任に対する一考察」、『税務大学校論叢87』
89. 佐藤修二「移転価格税制及びタックス・ヘイブン対策税制に関する近時の裁判例のご紹介 ー主として納税者企業の立場からー」平成30年9月25日『JTI国際租税委員会』では、「移転価格税制については、「比較可能性」を厳しく検証し、課税処分を否とする事例が目立つ。これは、課税当局にとっては厳しい傾向であろう。」と述べられている。
90. 安居孝啓「国際課税を巡る最近の動きについて」、『租税研究』2018年6月号
91. 日本経済新聞朝刊 2012年4月7日
92. 日本経済新聞朝刊 2015年5月13日
93. TNMMは、取引単位(Transactional)営業利益(Net Margin)法(Method)という言葉のとおり、取引ごとに、営業利益の水準を比較する方法である。TNMMは基本三法のように独立企業間の取引価格を直接算定するのではなく、独立企業間の取引の結果生ずるであろう営業利益の水準を算定し、それと検証対象企業の利益水準が同じであることをもって、個々の取引価格(つまりその合計)に移転価格の問題は生じていないことを確認する方法である。
94. 利益比準法(Comparable Profit Method: CPM)とは取引単位営業利益法(TNMM)と酷似した計算方法であるが、取引単位営業利益法が取引単位の検証であるのに対し、CPM

は会社単位で検証する点異なる。

95. 鈴木久志(2018)「租税回避行為の否認についての一考察—我が国の租税法への一般的租税回避否認規定を導入することの必要性を中心に—」、『税務大学校論叢 94』
96. 2019年6月11日付日本経済新聞夕刊
97. 2019年5月31日付朝日新聞朝刊
98. 2019年6月30日付日本経済新聞朝刊
99. 2019年9月13日付日本経済新聞朝刊によると、フランス税務当局とグーグルが和解し、2005年から2018年の事業活動に対し、追徴課税5億1,000万ドル(約557億円)と罰金5億4,900万ドル(約600億円)を支払うことになった。なお、2019年8月24日に開催されたフランスのG7ピアリッツサミットでの米仏首脳会談において、米側からワイン関税の引き上げの報復を提案されたため、仏側は2020年に巨大IT企業に対する課税方法がOECDで合意されると、合意による額と上記追徴額の差額を還付するという事で、合意したという報道がある。

《参考文献等》

- (1) EY 税理士法人編(2017)「詳解新しい国際課税の枠組み BEPS の導入と各国の税制対応」  
第一法規
- (2) 望月文夫(2018)「図解国際税務平成30年版」、大蔵財務協会
- (3) 望月一央(2017)「BEPS-動き出した国際税務基準」、中央経済社
- (4) 21世紀政策研究所経団連経済基本本部編著(2016)「BEPSQ&A 新しい国際課税の潮流と企業に求められる対応」、経団連出版
- (5) TMI 総合法律事務所(2016)「BEPSを踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する調査」  
TMI 総合法律事務所
- (6) EY 税理士法人(2017)「国際租税制度に係る多国籍企業対応・影響等調査」2017年3月 EY  
税理士法人
- (7) 21世紀政策研究所(2018)「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—BEPS  
プロジェクトの重要積み残し案件の棚卸し検証—」、21世紀政策研究所
- (8) 上谷田卓(2018)「多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止」、『立法と調査 2018  
年4月号』
- (9) EY 税理士法人(2018)「BEPS プロジェクトを踏まえた移転価格税制及び各国現地子会社  
等に対する課税問題に係る調査・研究事業」EY 税理士法人
- (10) 山川博樹他(2016)「企業の BEPS 対応を語りつくす」税務弘報 2016年9月～11月号
- (11) 南波 洋(2018) 「Tax update 恒久的施設 (PE) 関連規定の改正 (平成 30 年



## 「BEPS プロジェクト」及び「BEPS 最終報告書」の検証

- 度 税制改正)』『情報センサー2018年11月号』
- (12) 板津直孝(2018)「国際課税の動向と平成30年度税制改正—多数国間条約に影を落としたアメリカ・ファースト—」、『野村資本市場クォーター』
- (13) 一般社団法人日本経済団体連合会(2016)「BEPS プロジェクトを踏まえた今後の国際課税に関する提言」2016年4月19日一般社団法人日本経済団体連合会
- (14) 是枝俊悟(2018)「景気回復で所得税が増えても法人税が増えていないのはなぜか?」2018年10月2日、大和総研
- (15) 外務省(2018)「海外在留邦人数・進出日系企業数の調査結果」2018年5月31日、外務省
- (16) 経済産業省(2019)「平成30年外資系企業動向調査」2019年3月29日、経済産業省
- (17) OECD(2016)「OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement」OECD
- (18) 渡辺智之(2016)「BEPSを巡るデータ上の問題」日本機械輸出組合
- (19) 大城隼人(2016)「ポスト BEPS における各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上(透明性)に関する取り組みと今後の動向」、成美大学紀要第6巻第1号(2016年)
- (20) 今村隆(2018)2018年5月17日付日本経済新聞朝刊、「経済教室巨大IT企業と税制下」
- (21) 税制調査会の説明資料(平成26年9月16日付他)
- (22) 国税庁HP国際税務関係情報「BEPSプロジェクト」
- (23) 「ファイナンス」2015年11月号、財務省
- (24) 日本経済新聞朝刊(2019年1月15日付他)
- (25) 「平成31年度租研会員の税制改正意見集」平成30年10月日本租税研究協会
- (26) 「税源浸食と利益移転(BEPS)」対策税制、日税研論集vol73日本税務研究センター
- (27) 川田剛(2018)「国際課税の基礎知識十訂版」、税務経理協会
- (28) 鈴木久志(2018)「租税回避行為の否認についての一考察—我が国の租税法への一般的租税回避否認規定を導入することの必要性を中心に—」、『税務大学校論叢94』
- (29) 安居孝啓(2018)「国際課税を巡る最近の動きについて」、『租税研究』2018年6月号
- (30) 佐藤修二(2018)「移転価格税制及びタックス・ヘイブン対策税制に関する近時の裁判例のご紹介—主として納税者企業の立場から—」平成30年9月25日『JTI国際租税委員会』
- (31) 居波邦泰(2016)「BEPSによる国際課税制度下での立証責任に対する一考察」、『税務大学校論叢87』
- (32) 居波邦泰(2014)「税源浸食と利益移転(BEPS)に係る我が国の対応に関する考察(1)」、『税務大学校論叢79』
- (33) 居波邦泰(2015)「税源浸食と利益移転(BEPS)に係る我が国の対応に関する考察(II)」、

『税務大学校論叢 83』

- (34) 田中俊久(2011)「移転価格課税における比較可能性の要件について」『税務大学校論叢 71』
- (35) 財務省 HP 「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」
- (36) 「税制特集Ⅳ－BEPS と租税回避の対応」 フィナンシャル・レビュー平成 28 年第 1 号財務省財務総合政策研究所
- (37) 矢内一好(2018)「租税条約はこう変わる！BEPS 条約と企業の国際取引」第一法規
- (38) 信成国際税理士法人(2018)「移転価格文書の作成のしかた」中央経済社
- (39) 遠藤克博、三関公雄(2018)「BEPS 文書作成マニュアル」大蔵財務協会
- (40) 中里実、太田洋(2017)「BEPS とグローバル経済活動」有斐閣
- (41) BEPS 実務研究会(2017)「成長戦略と企業法制 BEPS の実務Ⅰ」商事法務
- (42) 山川博樹(2018)「国際課税・係争のリスク管理と解決策」中央経済社